

**Rechtsfragen
des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes**

Ein vergleichender Beitrag zur Subventionierung
durch Steuervergünstigungen

Dissertation
zur Erlangung des Grades eines
Doktors der Rechte
des Fachbereichs
Rechts- und Wirtschaftswissenschaften
der Johannes-Gutenberg-Universität
Mainz

vorgelegt von
Norbert Olesch
Rechtsanwalt in München

1986

RECHTSFRAGEN DES WOHNUNGSGEMEINNÜTZIGKEITSGESETZES

EIN VERGLEICHENDER BEITRAG ZUR SUBVENTIONIERUNG
DURCH STEUERVERGÜNSTIGUNGEN

DISSERTATION
ZUR ERLANGUNG DES GRADES EINES
DOKTORS DER RECHTE
DES FACHBEREICHS
RECHTS- UND WIRTSCHAFTSWISSENSCHAFTEN
DER JOHANNES-GUTENBERG-UNIVERSITÄT
MAINZ

VORGELEGT VON
NORBERT OLESCH
RECHTSANWALT IN MÜNCHEN

1986

Erstberichterstatter : Professor Dr. jur. Hans Heinrich Rupp

Zweitberichterstatter : Professor Dr. jur. Christoph Trzaskalik

Tag der mündlichen Prüfung : 5. Juni 1986

1. Einleitung

2. Hauptteil

3. Schluss

4. Zusammenfassung

5. Literaturverzeichnis

6. Anhang

7. Bibliographie

Meinen lieben Eltern
in tiefer Dankbarkeit

8. Danksagung

9. Schlusswort

10. Nachwort

11. Impressum

12. Verlagsangaben

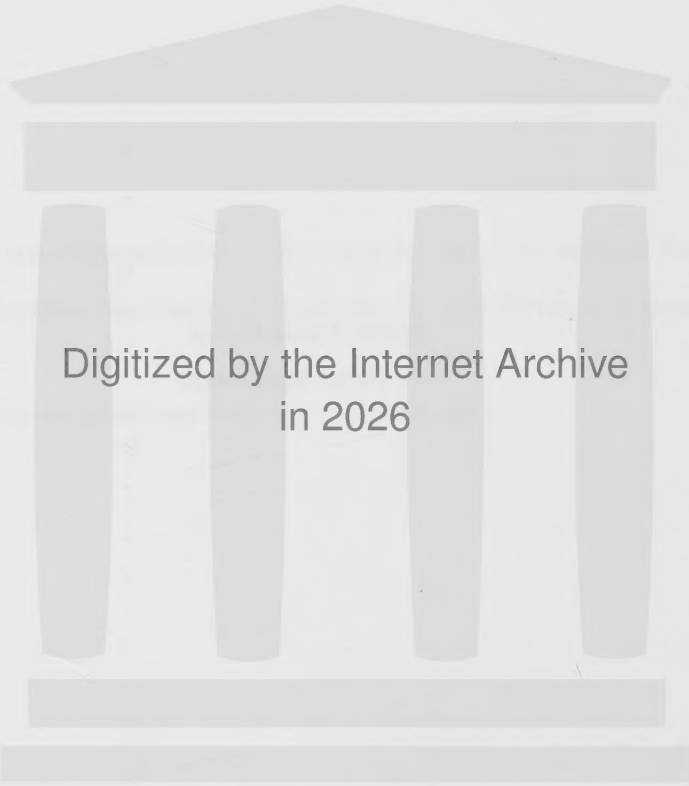
13. Kontakt

14. Impressum

15. Impressum

16. Impressum

17. Impressum



Digitized by the Internet Archive
in 2026

GLIEDERUNG

	Seite
<u>LITERATURVERZEICHNIS</u>	V-XI
<u>EINLEITUNG</u>	1
I. Subventionen als Instrument der Leistungsverwaltung	1
II. Einheitliche Grundwertung für direkte und indirekte Subventionen?	3
III. Die Unterscheidung von Finanz- und Sozialzwecknormen	6
IV. Das Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz als steuerliches Subventionsgesetz	8
<u>TEIL A: DIE VERZÄHNUNG VERWALTUNGSRECHTLICHER UND STEUERRECHTLICHER VORSCHRIFTEN</u>	13
I. Die Gesetzgebungskompetenz	13
1. Das Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz als Steuer- vergünstigungsgesetz?	13
2. Das Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz als wohnungs- wirtschaftliches Basisgesetz	16
II. Die Verwaltungskompetenz	18
1. Die Bedeutung von Art. 108 GG für die Zuständig- keit der Anerkennungsbehörde	18
2. Ausnahmegewilligung und steuerliche Auflage	23
3. Die Entziehung der Anerkennung	29
4. Die Auferlegung eines Abgeltungsbetrages	30
5. Die Bedürfnisfrage	33

III.	Die Verhältnismäßigkeit abgabenrechtlicher Vergünstigungen	39
1.	Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz im Allgemeinen Subventionsrecht	40
2.	Anwendungsprobleme des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes	44
3.	Steuervergünstigungen und Verhältnismäßigkeitsprinzip	48
IV.	Ergebnis	51

<u>TEIL B:</u>	FREIHEIT UND BINDUNG IM STEUERRECHTLICHEN SUBVENTIONSVERHÄLTNIS	53
----------------	---	----

I.	Das steuerrechtliche Subventionsverhältnis als gesetzliches Schuldverhältnis	53
II.	Die Pflichtenlage in dem durch Vertrag oder Verwaltungsakt geregelten Subventionsverhältnis	59
III.	Die Bedeutung der strukturellen Verwandtschaft von gesetzlichem, vertraglichem oder durch Verwaltungsakt gesteuerten Subventionsverhältnis	63
IV.	Das Recht des gemeinnützigen Wohnungsunternehmens auf Statusaufgabe	67
1.	Die Entstehungsgeschichte von § 19 Abs. 1 Satz 2 WGG	68
2.	Das WGG als Wirtschaftsförderungsgesetz oder Gesetz zur Ordnung der Wohnungswirtschaft	70
3.	Der Vergleich zu Grundwertungen des Subventionsrechts	73
4.	Der Vergleich zu Grundwertungen des Steuerrechts	75
5.	Die Bedeutung der Grundrechte für das Subventionsverhältnis	80

	Seite
V. Ergebnis	89
 <u>TEIL C:</u> DIE AUFERLEGUNG DES ABGELTUNGSBETRAGES (§ 19 ABS. 5 WGG)	 91
I. Die Rechtsnatur des Abgeltungsbetrages	91
1. Die verschiedenen Entziehungstatbestände	91
2. Die Entstehungsgeschichte von § 19 Abs. 5 WGG	92
3. Die Verwaltungsvorschriften zu § 19 Abs. 5 WGG	94
4. Das wirtschaftliche Ergebnis der Pauschalberechnung	96
5. § 19 Abs. 5 WGG als Strafvorschrift?	97
6. § 19 Abs. 5 WGG als Bereicherungsausgleichsvorschrift	98
II. Die Vereinbarkeit von § 19 Abs. 5 WGG mit subventionsrechtlichen Wertungen	98
1. Der Interessenausgleich bei Subventionierung auf der Grundlage eines Verwaltungsaktes	98
2. Der Interessenausgleich bei Subventionierung auf der Grundlage eines öffentlich-rechtlichen Vertrages	100
3. Der Interessenausgleich in § 19 Abs. 5 WGG bei Entfallen eines volks- oder wohnungswirtschaftlichen Bedürfnisses	101
4. Der Interessenausgleich in § 19 Abs. 5 WGG bei freiwilliger Statusaufgabe	103
5. Der Interessenausgleich bei Verstoß gegen die Anerkennungsbedingungen	109
a) Die Rückforderung als Folge gänzlicher oder teilweiser Zweckverfehlung	110
b) Der beiderseitige Bereicherungsausgleich (Saldotheorie)	113

	Seite
6. Die Ermittlung der gemeinnützigkeitsbedingten Vorteile	117
a) Allgemeine Probleme	117
b) Die Behandlung stiller Reserven	119
7. Die Pauschalierung des Abgeltungsbetrages	122
8. Zwischenergebnis	128
III. Die Vereinbarkeit von § 19 Abs. 5 WGG mit steuersystematischen Wertungen	129
1. Der Anerkennungsbescheid als Grundlagenbescheid (§ 175 Abs. 1, Satz 1 AO)	130
2. Die Entziehung der Anerkennung als rückwirkendes Ereignis im Sinne von § 175 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 AO	134
3. Zwischenergebnis	141
IV. Allgemeines und besonderes Gemeinnützigkeitsrecht	142
1. Gemeinsamkeiten und Unterschiede	142
2. Die Nachversteuerung nach § 61 Abs. 3 AO	144
3. Die Mängel des Nachversteuerungskonzepts	149
V. Die verfassungsrechtlichen Konsequenzen	156
1. Die Verfassungswidrigkeit von § 19 Abs. 5 WGG	156
2. Die verfassungskonforme Auslegung von § 19 Abs. 5 WGG	158
a) Die Alternativen	158
b) Die gemeinsame Grundlage des Gemeinnützigkeitsrechts	159
VI. Ergebnis	164

LITERATURVERZEICHNIS

- Von Arnim, Hans Herbert, Besteuerung und Eigentum, in: VVDStRl 39, 286
- Von Arnim, Hans Herbert, Alternativen wirtschaftspolitischer Steuerung: Anreize oder Gebote, in: K.H. Hansmeyer (Hrsg.), Staatsfinanzierung im Wandel. Schriften des Vereins für Socialpolitik, Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, n.F. Bd. 134, 1983, S. 725 ff.
- Babrowski, Udo, Die Steuerbefreiung als Rechtsform der Subventionen, Diss. Berlin 1976
- Bayer, Hermann-Wilfried, Die verfassungsrechtlichen Grundlagen der Wirtschaftslenkung durch Steuerbefreiungen, StuW 1972, 149
- Becker/Riewald/Koch, Reichsabgabenordnung v. 22.5.31, 9. Auflage, 1963
- Becker, Enno, Steuerrecht und Privatrecht, DJZ 1934, 1105 ff.
- Birk, Dieter, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983
- Bleckmann, Albert, Ordnungsrahmen für das Recht der Subventionen, Gutachten Juni 55, Dt. Juristentag 1984
- Bleckmann, Albert, Subventionsrecht, 1978
- Bleckmann, Albert, Allgemeine Grundrechtslehren, 2. Aufl. 1985
- Bodien, Ernst, Kommentar zum Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz, 1952
- Bodenheim, Dieter G., Der Zweck der Steuer. Verfassungsrechtliche Untersuchung zur dichotomischen Zweckformel fiskalisch - nicht fiskalisch, 1979
- Brecht, Julius, Das gemeinnützige Wohnungswesen im Kriege, Jahrbuch des Dt. Gemeinnützigen Wohnungswesens für 1939, 1940
- Dietrich, A., Subventionen - Problematik und Entwicklung, Schriftenreihe des BFM, Heft 25, 1978
- Ehlers, Dirk, Die Handlungsformen bei der Vergabe von Wirtschaftssubventionen, VerwArch 1983, 112 ff.
- Ehlers, Dirk, Die Anpassung der Landesverwaltungsverfahrensgesetze an das Verwaltungsverfahrensgesetz des Bundes. DVBl 1977, 693

Enskat, Alfred, Wörterbuch der Wohnungs- und Siedlungswirtschaft, 1938

Felix, Günther, Ein Gemeinwohl und zweierlei Gemeinnützigkeits-Steuerrechte? BB 1982, 667

Felix, Günther/Streck, Michael, Körperschaftssteuergesetz, 2. Aufl. 1984

Fischer, Jörg, Subventionen als Rechtsbegriff, BB 1962, 1185

Friauf, Karl Heinrich, Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze, Recht und Staat, Heft 325/326, 1966

Friauf, Karl Heinrich, Sondersteuern als verfassungsgerechte Mittel zur Eindämmung des Straßen-Güterverkehrs?, BB 1967, 1345 ff.

Friauf, Karl Heinrich, Ordnungsrahmen für das Recht der Subventionen, Referat auf dem 55. Dt. Juristentag, 1984, Sitzungsbericht M

Forsthoff, Ernst, Lehrbuch des Verwaltungsrechts, 10. Auflage, 1973

Flender, August, Die Wohnungsgemeinnützigkeit im Wandel der Zeit, 1969

Götz, Volkmар, Rückforderung von Subventionen, NVwZ 1984, 480 ff.

Götz, Volkmар, Recht der Wirtschaftssubventionen, 1966

Golla, Das neue WGG und seine steuerliche Bedeutung, DStZ 40, 608 ff.

Gündisch, Jürgen, Die Entwicklung des Subventionsrechts 1980 bis 1983, NVwZ 1984, 489 ff.

Hämmerlein, Hans, Gründe und Ziele einer WGG-Reform, Gemeinnütziges Wohnungswesen 1966, 303

Hämmerlein, Hans, Staatshilfe für steuerliche Wohnungsunternehmen, Deutsche Wohnungswirtschaft 1981, 212 ff.

Hannig, Uwe/Hanke, Albert, Wohnungsgemeinnützigkeitsrecht, 1982

Haverkate, Jörg, Rechtsfragen des Leistungsstaates, 1983

Henke, Wilhelm, Das Recht der Wirtschaftssubventionen als öffentliches Vertragsrecht, 1979

Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommen- und Körperschaftssteuergesetz mit Nebengesetzen, 19. Aufl., Stand Mai 1985

- Hesse, Konrad, Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik, 15. Aufl. 1985
- Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., Stand August 1985
- Hinnendahl, Jürgen, Die Steuerverteilung zwischen Bund und Ländern in der Bundesrepublik Deutschland. Die Notwendigkeit einer erneuten Reform, 1974
- Ipsen, Hans Peter, Verwaltung durch Subventionen, Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer, Heft 25, 257
- Ipsen, Hans Peter, Rechtsfragen der Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen, in: Hamburger Jahrbuch für Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik, Bd. 23, 1978, S. 120 ff.
- Ipsen, Hans Peter, Öffentliche Subventionierung Privater, 1956
- Ipsen, Hans Peter, Rechtsfragen der Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen, Hamburger Jahrbuch für Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik, Bd. 23, 1978, 121 ff.
- Jarass, Hans D., Wirtschaftsverwaltungsrecht und Wirtschaftsverfassungsrecht, 2. Aufl. 1984
- Jenkis, Helmut, Wettbewerb oder Wettbewerbsverzerrung in der unternehmerischen Wohnungswirtschaft, BB Beilage 5, 1984
- Johannes, Fritz, Die Regelung von Widerruf und Erstattung von Zuwendungen in § 44 a BHO, RiA 1981, 5 ff.
- Kirchhof, Paul, Verwalten durch "mittelbares" Einwirken, 1976
- Kisker, Gunter, Vertrauensschutz im Verwaltungsrecht, VVDStRL Bd. 32, 149
- Klein, Franz/Orlopp, Gerd, Abgabenordnung Kommentar, 2. Auflage, 1979
- Koch, Karl, Abgabenordnung Kommentar, 2. Auflage, 1979
- Köttchen, Arnold, Subventionen als Mittel der Verwaltung, DVBl 1953, 485
- Knies, Wolfgang, Steuerzweck und Steuerbegriff, 1976
- Lang, Joachim, Systematisierung der Steuervergünstigungen, 1974
- Lenksi/Steinberg/Stäuber, Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, Stand 1985

- Littmann, Eberhard, Das Einkommensteuerrecht, 13. Aufl. 1981
- Martens, Joachim, Die Rechtsprechung zum Verwaltungsverfahrensrecht, NVwZ 1985, 158 ff.
- Maurer, Hartmut, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 1985
- Mayer/Kopp, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl. 1985
- Menger, Christian-Friedrich, Probleme der Handlungsformen bei der Vergabe von Wirtschaftssubventionen - mitwirkungsbedürftiger Verwaltungsakt oder öffentlichrechtlicher Vertrag, in: Festschrift für Ernst, 1980, 301
- Meyer/Borgs, Kommentar zum Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl. 1982
- Morscher, Siegbert, Das Abgabenrecht als Lenkungsinstrument der Gesellschaft und Wirtschaft und seine Schranken in den Grundrechten, Verhandlungen des 8. österreichischen Juristentags, 1982
- v. Münch, Ingo, Grundgesetz-Kommentar 1981
- Munding, Victor Aimé Hubers ausgewählte Schriften über Socialreform- und Genossenschaftswesen, 1894
- Mußfeld, Die steuerliche Behandlung der gemeinnützigen Wohnungsunternehmen, DStZ 1941, 189
- Mußfeld, Die Verordnung zur Durchführung der §§ 17-19 des Steueranpassungsgesetzes, DStZ 1942, 38 ff.
- Oldiges, Martin, Richtlinien als Ordnungsrahmen der Subventionsverwaltung, NJW 1984, 1927
- Papier, Hans-Jürgen, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte, Beitrag zur Lehre von den Rechtsformen der Grundrechtseingriffe, 1973
- Pergande, Hans-Günther, Die Gesetzgebung auf dem Gebiet des Wohnungs- und des Städtebaus, Deutsche Bau- und Bodenbank AG 1923-1973
- Pietzcker, Jost, Die Rechtsfigur des Grundrechtsverzicht, Der Staat 1978, 527 ff.
- Popper, Alfred, Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz (Österreich), 1979
- Rasenack, Christian, Steuersubventionen oder direkte Finanzhilfen?, Der Staat 1981, 1 ff.

- Reinhardt, Beurteilung von Tatbeständen nach nationalsozialistischer Weltanschauung, DStZ 1936, 1291 ff.
- Renck, Ludwig, Verwaltungsakt und Verwaltungsrechtlicher Vertrag, JuS 1981, 77
- Renck, Ludwig, Der Verwaltungsakt im Subventionsrecht, BayVB1 1977, 76 ff.
- Riedel, Eibe, "Arbeitspflichten" vor Verwaltungsgerichten - Zur Problematik der Beschäftigung von Sozialhilfeempfängern und speziell von Asylbewerbern, VerwArch 1984, 237
- Rupp, Hans Heinrich, Verwaltungsakt und Vertragsakt, DVBl 1959, 81
- Rupp, Hans Heinrich, Grundfragen der heutigen Verwaltungsrechtslehre, 1965
- Rupp, Hans Heinrich, Art. 3 GG als Maßstab verfassungsgerichtlicher Gesetzeskontrolle, in: Bundesverfassungsgericht und Grundgesetz, 1976, 364
- Rupp, Hans Heinrich, Vom Wandel der Grundrechte, AöR 101, 161
- Ruppe, Hans Georg, Das Abgabenrecht als Lenkungsinstrument der Gesellschaft und Wirtschaft und seine Schranken in den Grundrechten, Verhandlungen des 8. oesterreichischen Juristentags, 1982
- Sachs, Michael, "Volenti non fit iniuria" - Zur Bedeutung des Willens des Betroffenen im Verwaltungsrecht, VerwArch 1985, 398
- Schmidt, Ludwig, Einkommensteuergesetz, 3. Aufl. 1984
- Schwarz, Bernhard, Kommentar zur Abgabenordnung, Stand: 1985
- Schopp, Heinrich, Geschäftsanteile von gemeinnützigen Gesellschaften mit beschränkter Haftung, BB 1985, 43 ff.
- Schmidt-Bleibtreu/Klein, Kommentar zum Grundgesetz, 5. Auflage, 1980
- Schwender, Heinz Werner, Erläuterungen zum Gesetz über die Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen, in: Das Deutsche Bundesrecht, VH 18
- Schwender, Heinz Werner, Zur Frage einer Entziehung der Gemeinnützigkeit, Gemeinnütziges Wohnungswesen, 1982, 489 ff.
- Selchert, Friedrich/Lück, Wolfgang Lück, Zur Ertragsbesteuerung freier und Gemeinnütziger Wohnungsunternehmen, BB 85, 1 ff.

- Selchert, Friedrich Wilhelm, Folgen einer Beendigung der Körperschaftssteuerbefreiung gemeinnütziger Wohnungsunternehmen, DStR 1985, 195 ff.
- Selchert, Friedrich, Betriebswirtschaftliche Bedeutung der Steuerbefreiung aufgrund der Wohnungsgemeinschaft, BB 85, 345 ff.
- Selmer, Peter, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, Schriften zum Wirtschaftsverfassungs- und Wirtschaftsverwaltungsrecht, Bd. 3, 1972
- Sieber, Subventionen, Subventionen, Subventionen, Schriftenreihe der Aktionsgemeinschaft Soziale Marktwirtschaft, Heft 9, 1971
- Spörhase, Rolf, Bau-Verein zu Hamburg AG, 1940
- Stelken/Bonk/Leonhardt, Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl. 1983
- Stober, Rolf, Zur Problematik des § 44 a Abs. 1 BHO und des entsprechenden Länderrechts, DÖV 1984, 265 ff.
- Strobel, Wilhelm, Die Wohnungsgemeinnützigkeit in der Bewährung, BB 82, 1001 ff.
- Stolleis, Michael, Gemeinwohlformel im nationalsozialistischen Recht, 1974
- Tepper, Grundsatzfragen zur WGG-Reform, in: Der langfristige Kredit 1984, 196 ff.
- Tipke, Klaus, Steuerrecht, 10. Aufl. 1985
- Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich Wilhelm, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, 11. Aufl., Stand Juni 1985
- Troll, Max, Besteuerung von Verein, Stiftung und Körperschaft des öffentlichen Rechts, 3. Aufl. 1983
- Vogel, Klaus, Lenkungssteuer und Eigentumsgarantie, BayVbl 1980, 523
- Vogel, Klaus, kann eine rechtswissenschaftliche "Argumentationstheorie" der Praxis helfen - und wo und wie?, JbFfSt 1978/79, 34
- Vogel, Klaus, Begrenzung von Subventionen durch den Zweck, in: Festheft für Hans Peter Ipsen, 1977, 539
- Vogel, Klaus, Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, StuW 1977, 97, Fn. 20

- Vogel, Klaus, Aussprache zu dem Thema Verwaltung durch Subventionen, Tagung der Deutschen Staatsrechtslehrer von 1966, Heft 25, 438
- Vogel, Klaus, Verfassungsfragen der Investitionszulage und verwandter Vergünstigungen, DÖV 77, 837
- Weides, Peter, Widerruf von Zuwendungsbescheiden, JuS 1985, 364
- Werner-Meier/Draeger, Die Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen, 2. Auflage 1984
- Weyhausen, Heiko, Steuerverwaltung und bundesstaatliche Verfassungsordnung, 1982
- Wolff/Bachof, Verwaltungsrecht I, 4. Auflage, 1976
- Zacher, Hans, Verwaltung durch Subvention, Saarbrücken, VVDStRL Heft 25, 208, 317
- Zitzmann, Gerhard, Die Abschreibungsverbesserungen aufgrund des Steuerbelastungsgesetzes 1984 (Teil I), DB 1984, 74
- Zuleeg, Manfred, Zur künftigen Entwicklung des Subventionsrechts, DÖV 1984, 733
- Zuleeg, Manfred, Die Zweistufenlehre, Festschrift für Ludwig Fröhler, 275 ff.; 1980

EINLEITUNG

Nach dem Bericht der Bundesregierung vom 6.9.1983 über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 1981 bis 1984 gemäß § 12 des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft sind die Finanzhilfen und Steuervergünstigungen des Bundes von 1966 bis 1982 von 8,77 Mrd. DM auf 27,19 Mrd. DM angestiegen¹⁾. Der Anteil der Finanzhilfen des Staates betrug 1965 1,3 %, 1978 2,2 % und 1981 1,8 % des Bruttoinlandssozialprodukts²⁾. Es gibt deshalb hinreichend Grund, sich mit den Rechtsfragen der Subventionierung zu befassen.

I. SUBVENTIONEN ALS INSTRUMENT DER LEISTUNGSVERWALTUNG

Subventionen sind ein Instrument der gewährenden Verwaltung, die dadurch gekennzeichnet ist, daß sie sich um "die Lebensmöglichkeit und Lebensverbesserung der Mitglieder des Gemeinwesens sorgt, indem sie deren Interessenverfolgung durch Gewährung unmittelbar fördert"³⁾. Das klingt positiv, hat aber nicht gehindert, daß das Subventionswesen in Mißkredit geraten ist⁴⁾. Insgesamt ist die allgemeine Haltung zwiespältig. Das Verständnis der Subvention als "Wohltat" wirkt insofern fort, als die Verwaltungsgerichte - ungeachtet der Wesentlichkeitsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts - daran festhalten, daß eine an Recht und Gesetz gebundene Verwaltung i.S.v. Art. 20 Abs. 2 GG für geldliche Zuwendungen an Private nicht unter allen Umständen der gesetzlichen Grundlage bedarf⁵⁾. Andererseits mehren sich die Bedenken, die sich darauf grün-

1) Bundestagsdrucksache 10/352, 9. Subventionsbericht, 52

2) Bundestagsdrucksache 10/352, 9. Subventionsbericht, 52

3) Wolff/Bachof, Verwaltungsrecht (Bd. I § 3 Ib 2)

4) Sieber, Subventionen, Subventionen, Heft 9, 247

5) BVerwGE 6, 287; 58, 45 = DVBl 79, 881, 882 mit Anm. von Götz; vgl. demgegenüber etwa aus neuerer Literatur: Friauf, Referat 55. Dt. Juristentag, Sitzungsbericht M, 12 m.w.N.; Jarass, NVwZ 1984, 37 m.w.N.

den, daß Subventionen in einer sozialen Marktwirtschaft eine Ausnahmeerscheinung sein sollen, daß jede Subventionierung die Gefahr der Wettbewerbsverzerrung mit sich bringt¹⁾. Nach einem "Ordnungsrahmen für das Subventionsrecht" - so das Thema der verwaltungsrechtlichen Abteilung des 55. Deutschen Juristentages 1984 - wird gesucht.

Subventionen sind vermögenswerte Zuwendungen staatlicher Stellen, die ein Verhalten des Privaten als Subventionsempfänger anregen wollen, ohne daß die Zuwendung als marktmäßige Gegenleistung verstanden werden kann²⁾. Mag der Subventionsbegriff in den Randkonkurenzen unklar sein, allgemein anerkannt ist die Unterscheidung von Leistungs- und Verschönungssubventionen³⁾.

Leistungssubventionen sind Zuwendungen, die auf der Ausgabenseite des staatlichen Haushalts erscheinen⁴⁾. Als Arten von Zuwendungen sind Zuschüsse, Erstattungen, Zuweisungen, Schuldendiensthilfen, Darlehen, Garantieverprechen, Bürgschaften usw. bekannt⁵⁾.

Verschönungssubventionen⁶⁾, teilweise auch mittelbare Subventionen⁷⁾ oder negative Staatsleistungen⁸⁾ genannt, begünstigen ein

-
- 1) Bleckmann, Ordnungsrahmen, 23 ff.; Gündisch, NVwZ 84, 490
 - 2) Jarrass, Wirtschaftsverwaltungsrecht, 191; Zum Subventionsbegriff ferner: Kirchhoff, Verwalten durch mittelbares Einwirken, 373 ff.
 - 3) Bleckmann, Subventionsrecht, 9 ff.; Kirchhof, Verwalten durch mittelbares Einwirken, 374 ff.
 - 4) Ipsen, VVDStRl 25, 257, 286; Kirchhof, Verwalten durch mittelbares Einwirken, 374
 - 5) Dietrich, Subventionen, Problematik und Entwicklungen, 29 ff.
 - 6) Der Begriff der Verschönungssubventionen wurde wohl von Zacher (VVDStRl 25, 308, 317) geprägt.
 - 7) Götz, Recht der Wirtschaftssubventionen, 13
 - 8) Friauf, Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung, 20

Verhalten durch Befreiung von allgemeinen öffentlichen Lasten¹⁾. Der Hauptanwendungsfall der Verschonungssubvention ist die Steuerbegünstigung in Form der Steuerbefreiung, Ermäßigung des Steuersatzes, Herabsetzung der Bemessungsgrundlage, Bewertungsfreiheit, Anrechnung bestimmter Beträge auf den Steuerbetrag oder die Verschiebung des Fälligkeitstermins (steuerfreie Rücklagen, Sonderabschreibungen)²⁾.

II. EINHEITLICHE GRUNDWERTUNGEN FÜR DIREKTE UND INDIREKTE SUBVENTIONEN?

Zwischen Leistungs- und Verschonungssubventionen könnte eine enge Verwandtschaft zu vermuten sein, scheint es doch grundsätzlich gleichgültig zu sein, ob Wirtschaftsabläufe durch Vergabe von Mitteln aus dem Haushalt oder durch Reduzierung von Steuerlasten beeinflusst werden³⁾. Gleichwohl werden die Verschonungssubventionen in der Suche nach dem "Ordnungsrahmen für das Subventionsrecht" regelmäßig ausgeklammert. Als Grund dafür wird angegeben, daß Steuerbegünstigungen und sonstige Abgabenbefreiungen im Besteuerungs- oder Abgabenerhebungsverfahren gewährt und abgewickelt werden. Soweit für die Gewährung der Vergünstigungen besondere Regeln erforderlich seien, müßten sie innerhalb des Abgabenrechts und seines speziellen systematischen Zusammenhangs ausgebildet werden⁴⁾.

1) Kirchhof, Verwalten durch mittelbares Einwirken, 380

2) Vgl. im einzelnen Tipke, Steuerrecht, 533 ff.

3) In diesem Sinne Jarrass, Wirtschaftsverwaltungsrecht, 192; Bleckmann, Subventionsrecht, 15; Bayer, StuW 72, 149, 152

4) Henke, Das Recht der Wirtschaftssubventionen, 3; Bleckmann, Ordnungsrahmen, 9; Badura, in von Münch (Hrsg.), Besonderes Verwaltungsrecht, 295; Vogel VVDStR 25, 438; Götz, Recht der Wirtschaftssubventionen, 16

Man wird diese Zurückhaltung nicht so deuten dürfen, daß angenommen werde, für steuerliche Subventionen gälten völlig andere Regeln als für direkte Subventionen. Es handelt sich eher um einen aus der Vorsicht geborenen Vorbehalt, daß die Verbindung von Subventions- und Steuerrecht Besonderheiten zur Folge haben mag¹⁾. Ist die Steuer in der modernen Industriegesellschaft "zum zentralen Lenkungsinstrument aktiver staatlicher Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik" geworden²⁾ und versteht sich das Subventionsrecht gerade als Interventionsrecht, muß es einen Grundbestand gemeinsamer Regeln geben. Kann Wirtschaftslenkung gleichermaßen über direkte und indirekte Subventionen betrieben werden³⁾, spricht wenig für die Annahme, daß im Verwaltungsrecht und Steuerrecht völlig unterschiedliche Gesetzmäßigkeiten herrschen. Das sei an zwei Beispielen verdeutlicht.

Subventionen sind nach allgemeiner Meinung keine freigiebigen Zuwendungen. Subventionsverwaltung ist Hoheitsverwaltung, weil sie primär Zwecke öffentlichen Interesses verfolgt⁴⁾. Das Verfehlen des Subventionszwecks kann einen Erstattungsanspruch auslösen⁵⁾. Ist man sich im verwaltungsrechtlichen Schrifttum darüber einig, daß der Modus der Subventionsgewährung (Verwaltungsakt, zweistufiges Rechtsverhältnis, privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Vertrag, Einschaltung von Banken als Subventionsmittler) die Regeln über die Zweckverfehlung nicht grundlegend verändern kann, muß Gleiches gelten, wenn sich der Hoheitsträger für die Subventionierung durch Steuervergünstigungen entscheidet. Es würde an Doppelzüngigkeit grenzen, wenn der Staat Geschenke zwar nicht über das Instrumentarium des Verwaltungsrechts, wohl aber

1) Vgl. aber Eayer, StW 72, 149, 154

2) So BVerfGE 55, 274, 299

3) Rasenack, Der Staat, 1981, 1 ff.

4) Ipsen VVDStRL 25, 247, 287

5) Kirchhof, Subventionen als Instrument der Lenkung, 58

mit Hilfe des Steuerrechts austeilen dürfte¹⁾. Auch die Gegenregel muß gleichmäßig gelten. Erbringt der Subventionsempfänger die von ihm erwartete, im Subventionszweck umschriebene Leistung, darf er die staatliche Zuwendung behalten. Dann können auch Steuervergünstigungen nicht rückgängig gemacht werden, falls der Steuerpflichtige sich bedingungskonform verhält.

Können direkte Subventionen unter Umständen einen konkurrierenden Dritten auf den Plan rufen²⁾, muß sich auch bei Steuervergünstigungen die Frage stellen lassen, ob der Unternehmer gegen die Bevorzugung des Konkurrenten vorgehen oder auch selbst eine entsprechende Leistung verlangen kann³⁾. Die Aussagen, Verschonungs- subventionen seien ausschließlich nach den Prinzipien des Abgabenrechts zu beurteilen⁴⁾, Steuervergünstigungen ließen kein Rechtsverhältnis entstehen, das als spezielles Subventionsverhältnis begriffen werden könne, sondern seien nur "rechtliche Elemente innerhalb anderer Rechtsbeziehungen eigener Art"⁵⁾, beruhen auf der Prämisse, daß das Steuerrecht nach anderen Gesetzmäßigkeiten ausgestaltet ist als das Verwaltungsrecht. Diese Prämisse ist zutreffend, wenn man nur das Anliegen des Steuerrechts in Blick nimmt, alle Staatsbürger gleichmäßig zur Finanzierung der staatlichen Aufgaben heranzuziehen. Sie ist nicht überzeugend, wenn und soweit das Steuerrecht als Instrument der Wirtschaftslenkung eingesetzt wird. Die steuerrechtlichen Regeln sind auf die Bewältigung dieser Aufgabe nicht zugeschnitten. Wird das Steuerrecht

1) Die von steuerlicher Seite (Felix BB 82, 667, 668) vertretene Ansicht, das Gemeinwesen könne auf einen vorgegebenen Steueranspruch nur verzichten, wenn der Begünstigte durch die Steuerbefreiung nichts verdiene, berücksichtigt nicht, daß der finanzielle Anreiz gerade das Mittel ist, um den Steuerpflichtigen zu einem bestimmten Verhalten zu bewegen.

2) BVerwGE 30, 191 ff.; BFH NVwZ 85, 375

3) So auch Bleckmann, Subventionsrecht, 15

4) Bleckmann, Ordnungsrahmen, 9

5) Götz, Recht der Wirtschaftssubventionen, 16

in den Dienst der Wirtschaftslenkung gestellt, hat es sich an den dort herrschenden Prinzipien zu orientieren. Abweichungen sind zu rechtfertigen. Die Feststellung von Zacher, daß "nicht nur die Interdependenzen, sondern auch die Gemeinsamkeiten die völlige Trennung von Leistungs- und Verschönerungssubventionen verbieten", ist korrekt¹⁾.

III. DIE UNTERSCHIEDUNG VON FINANZ- UND SOZIALZWECKNORMEN

Daß es Gemeinsamkeiten zwischen direkten und indirekten Subventionen geben muß, wird durch die steuerrechtliche Unterscheidung von Finanzzwecknormen und Sozialzwecknormen bestätigt²⁾. Finanzzwecknormen dienen dazu, dem Gemeinwesen die notwendigen Einnahmen zu verschaffen. Sie treffen Steuerwürdigkeitsentscheidungen nach Kriterien austeilender Gerechtigkeit. Sozialzwecknormen enthalten hingegen keine Steuerwürdigkeitsentscheidungen³⁾. Sie dienen nicht-fiskalischen Zwecken⁴⁾. Steuervergünstigungen sind die Kehrseite der steuerlichen Belastungsnorm⁵⁾. Sie können die Funktion haben, die gesetzgeberische Steuerwürdigkeitsentscheidung zu konkretisieren⁶⁾. Denkbar ist aber auch, daß mit der Entlastung konkrete Gestaltungszwecke verfolgt werden. Es handelt sich dann um "sub-

-
- 1) Zacher, VVDStRL 25, 308, 317, Fußnote 36; Zustimmend Vogel, Festschrift für Ipsen, 543; im Ergebnis auch Babrowski, Die Steuerbefreiung als Rechtsform der Subventionen, 25
 - 2) Durchgängig ablehnend gegenüber dieser Unterscheidung: Bodenheim, Der Zweck der Steuer
 - 3) Sozialzwecknormen haben Umverteilungscharakter und verfolgen wirtschaftslenkende Ziele. Beispielsweise § 7 b EStG-Ab-schreibungen.
 - 4) Tipke, Steuerrecht, 17; Ruppe, Das Abgabenrecht als Lenkungs-instrument, 47 m.w.N.
 - 5) Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip, 94
 - 6) Dazu Lang, Systematisierung der Steuervergünstigungen, 117

ventive" Steuervergünstigungen¹⁾. Von ihnen meint Tipke, daß sie zwar nach technischen Gesichtspunkten in die Steuergesetze eingefügt sind, daß sie aber prinzipiell an den gleichen Prinzipien orientiert werden müssen wie direkte Subventionen, da sie denselben Zwecken dienen²⁾.

Die Differenzierung von Finanz- und Sozialzwecknormen hat in verschiedener Hinsicht Bedeutung: Sie soll zunächst über die maßgeblichen Gesetzgebungs- und Verwaltungskompetenzen bestimmen. Soweit die Auffassung vertreten wird, wirtschaftslenkende Vorschriften in Steuergesetzen könnten nie auf Art. 105 GG gestützt werden³⁾, ergeben sich deutliche Schwierigkeiten. Akzeptiert man, daß die Einnahmeerzielung Nebenzweck der Steuergesetze sein kann, dürfte die Annahme kaum vertretbar sein, daß von den Kompetenzen aus Art. 105 GG nicht zum Zwecke der Wirtschaftslenkung Gebrauch gemacht werden kann. Es überzeugt schon eher die Auffassung, daß die über Art. 105 GG geöffneten Möglichkeiten dort ihre Grenze finden, wo "die Finanzfunktion der Abgabenerhebung in eine reine Verwaltungsfunktion mit Verbotscharakter umschlägt"⁴⁾.

Da das Ziel der Gesetzesauslegung die Sinnermittlung ist, diese auch davon abhängt, ob das Gesetz primär dem Zweck dient, alle gleichmäßig zur Finanzierung der Staatsausgaben heranzuziehen, oder als Instrument der Wirtschaftslenkung gedacht ist, kann die Unterscheidung für die Auslegung bedeutsam sein⁵⁾.

1) Lang, Systematisierung der Steuervergünstigungen, 117; Bayer, StuW 72, 149, 151 spricht von Leistungsbefreiungen; Vogel StuW 77, 97, 99, Fn. 20

2) Tipke, Steuerrecht, 37; vgl. auch Babrowski, Die Steuerbefreiung als Rechtsform der Subventionen, 38 ff.

3) So Tipke, Steuerrecht 79; Bayer StuW 72, 155; vgl. ferner die Nachweise bei Vogel, StuW 77, 97, 99 Fn. 20

4) So Selmer, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, 122; Derselbe AÜR 101, 248

5) Vogel, JbFfSt 78/79, 34, 48, 52; Derselbe bei BayVbl 80, 523, 525; derselbe, Festschrift für Ipsen, 543; Tipke, Steuerrecht, 19

Und schließlich dürfte die Unterscheidung für die verfassungsrechtlichen Maßstäbe, die an ein Gesetz angelegt werden müssen, nicht ohne Belang sein. Es kommt nicht von ungefähr, daß die das Steuerrecht prägenden Prinzipien im wesentlichen Art. 3 GG entnommen werden¹⁾. Das gilt insbesondere für das Leistungsfähigkeitsprinzip, während die Versuche, dem steuererhebenden Staat über die allgemeinen Freiheitsrechte Schranken zu setzen, bislang nicht von Erfolg gekrönt sind²⁾. Steuergesetze, die der Wirtschaftslenkung dienen, durchbrechen aber gerade die aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip abgeleiteten Regeln. Es gelten die verfassungsrechtlichen Vorgaben, die allgemein bei indikativen wirtschaftslenkenden Maßnahmen zu beachten sind³⁾.

IV. DAS WOHNUNGSGEMEINNÜTZIGKEITSGESETZ ALS STEUERRECHTLICHES SUBVENTIONSGESETZ

Die vorliegende Arbeit setzt sich nicht zum Ziel, die allgemeinen Fragen zu untersuchen, die mit dem Einsatz des Steuerrechts für nichtfiskalische Zwecke zusammenhängen. Die gestellte Aufgabe ist bescheidener. Ausgehend von einem konkreten Gesetz - dem Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz vom 29.2.1940⁴⁾ - sollen einige Rechtsfragen untersucht werden, die sich zwangsläufig stellen, wenn mit Hilfe der Steuergesetze Wirtschaftspolitik betrieben wird. Dieser Ansatz hat mehrere Vorteile:

Er trägt der Einsicht Rechnung, daß "die Verfassung kein Superkodex allen Rechts ist, sondern ein weitmaschiges Grundgerüst gleichwohl verbindlicher Leitprinzipien, das im allgemeinen erst noch der vollzugsfähigen Ausgestaltung und Ausformung in subjektiv einklagbare Münze durch unterverfassungsrangige Rechtsnor-

1) BVerfGE 66, 214

2) Vgl. dazu die Diskussion der Staatsrechtslehrertagung 1980, VVDStRL 39, 361 ff.

3) Vgl. unten im Text z.B. S. 80 ff.

4) Bundesgesetzblatt 1940 III, 2330-8

men bedarf"¹⁾). Das Grundgesetz hat das Abgabenrecht zwar in einem eigenen Abschnitt geregelt und gibt damit zu erkennen, daß dort besondere Gesetzmäßigkeiten herrschen. Dem Verfassungstext sind aber zumindest für den Fall keine konkreten Regeln zu entnehmen, daß das Steuergesetz zur Gestaltung von Sachbereichen im Sinne der Art. 70 ff. GG eingesetzt wird. Wer unmittelbar aus der Unterscheidung von Sozial- und Finanzzwecknormen konkrete Folgerungen ableitet, läuft Gefahr, der Verfassung nur das zu entnehmen, was er zuvor in sie hineingelegt hat. Arbeitet man mit dem konkreten Gesetz, hat man "handfestes" Material. Man ist offen für die Bestätigung wie auch für die Verwerfung allgemeiner Prinzipien. Die Analyse des Untersuchungsgegenstandes kann dazu führen, daß Gesetzmäßigkeiten erkennbar werden, die dann dahingehend überprüft werden können, ob sie sich in das Verfassungssystem einfügen lassen.

Durch die Auswahl des Untersuchungsgegenstandes können Unsicherheiten vermieden werden, die mit jeder allgemeinen Diskussion über die Unterscheidung von Finanz- und Sozialzwecknormen verbunden sind. So ist etwa die "Identifizierung lenkender Abgabennormen" höchst problematisch²⁾. Mit einiger Böswilligkeit ließe sich zum Beispiel die Meinung vertreten, das gesamte Einkommensteuergesetz sei ein Gesetz zur Förderung des Müßiggangs, angepeiltes Verhalten sei das "Nicht-Einkünfte-Erzielen", da das Einkommensteuergesetz die Arbeitsleitung gegen Entgelt mit der Steuer "bestraft"³⁾.

Das Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz kommt demgegenüber dem Idealtyp eines Wirtschaftslenkungsgesetzes im Gewand des Steuergesetzes ziemlich nahe: Das Gesetz enthält Aussagen zum Subventions-

1) Rupp, AOR 101, 161, 171

2) Ruppe, Das Abgabenrecht als Lenkungsinstrument, 49

3) Dazu Morscher, Das Abgabenrecht als Lenkungsinstrument, 25;
Vgl. auch die Beispiele bei Vogel, StuW 77, 97, 98

zweck. Er legt den begünstigten Unternehmen Verhaltensbindungen auf und regelt die Rechtsfolgen bei Nichteinhaltung der Subventionsbedingungen.

Diese Zielsetzung des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes wird bereits in der Begründung zum Regierungsentwurf zu der Verordnung über die "Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen (Gemeinnützigkeitsverordnung)" vom 1.12.1930 (RGBl. I, 593) - dem Vorläufer des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes - sehr deutlich:

"Den Nutzen der Allgemeinheit zu fördern, ist in erster Linie Aufgabe der öffentlichen Hand, des Staates und der Gemeinden. Daneben finden sich Einrichtungen in Form des öffentlichen und privaten Rechts, die neben oder anstelle der öffentlichen Hand im Interesse der Allgemeinheit öffentliche Aufgaben durchführen. Insbesondere erledigen sie dabei besonders wichtige Aufgaben der Wirtschaft; sie ersparen dabei die Gewinne, die sonst in der Wirtschaft zugunsten einzelner Wirtschaftsträger entstehen. Diese Gewinnersparnis dient der Wohlfahrt der breiten Masse, entspricht deshalb dem öffentlichen Interesse. Die Tätigkeit dieser Einrichtungen erübrigt außerdem vielfach öffentliche Aufwendungen an Arbeit, Kosten und Verantwortung. In Anerkennung dieses Umstandes werden sie daher von der Öffentlichkeit auf den verschiedensten Gebieten gewünscht. Eine besonders hervorragende Stelle nehmen unter diesen Einrichtungen diejenigen ein, die sich mit der Beschaffung von Wohnungen für die breiten Kreise der Bevölkerung befassen. Ihre Tätigkeit wird als 'gemeinnützige Bautätigkeit' oder 'Bautätigkeit unter Gewinnverzicht' (Eberstadt) zusammengefaßt, ihr Zweck als Förderung des Kleinwohnungsbaues für Minderbemittelte bezeichnet."¹⁾

Das Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz ist ferner in besonderem Maße geeignet, der Frage nachzugehen, ob und inwieweit für Leistungs- und Verschonungssubventionen einheitliche oder unterschiedliche Regeln gelten, weil gemeinnützige Wohnungsunternehmen sowohl über das Steuerrecht als auch über direkte Zuwendungen unterstützt werden können.

1) Abgedruckt bei Bodien, Einleitung, XII

Die in § 6 WGG umrissene Wirtschaftstätigkeit der gemeinnützigen Wohnungsunternehmen fällt unter § 2 EStG. Da gemeinnützige Wohnungsunternehmen nur in Form der juristischen Person betrieben werden können (§ 2 WGG), ist die in § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG ausgesprochene Steuerfreistellung mit Rücksicht auf die von ihnen erfüllte öffentliche Aufgabe ein klassischer Fall einer subventiven Steuervergünstigung¹⁾. Gemeinnützige Wohnungsunternehmen genießen darüber hinaus Gewerbesteuerfreiheit (§ 3 Nr. 15 GewStG), Vermögensteuerfreiheit (§ 1 Abs. 1 Nr. 13 VStG) und Grundsteuerfreiheit (§ 3 Abs. 1 Nr. 3d GrdStG). Von Bedeutung ist ferner die Freistellung von der Gesellschaftssteuer nach § 7 Abs. 7 Nr. 1 KVStG. Für Leistungen gemeinnütziger Wohnungsunternehmen gilt der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG. Zuwendungen an gemeinnützige Wohnungsunternehmen unterliegen gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 16 ErbStG nicht der Erbschaft- und Schenkungsteuer²⁾. Nach § 2 des Gesetzes über die Gebührenbefreiungen beim Wohnungsbau vom 30. Mai 1953 (BGBl. I, 273) sind die als gemeinnützig anerkannten Wohnungsunternehmen von der Zahlung der in der Kostenordnung bestimmten Gerichtsgebühren befreit³⁾.

Neben diesen abgabenrechtlichen Vorteilen kommen direkte Subventionen zum Beispiel in der Form in Betracht, daß Länder und Gemeinden den Wohnungsunternehmen zinsgünstige Kredite einräumen

-
- 1) Tipke, Steuerrecht, 137, hält die aus Gründen der Gemeinnützigkeit gewährten Steuervorteile für Vergünstigungen, die unter Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips gewährt werden. Dazu ferner Ipsen, Hamburger Jahrbuch, 131
 - 2) Vgl. im einzelnen die Darstellung der Steuervergünstigungen bei Schwender, Das deutsche Bundesrecht, 12
 - 3) Die Steuervergünstigungen sind teilweise unmittelbar auf den Anerkennungsbescheid bezogen, teilweise auf die allgemeinen Gemeinnützigkeitsregeln der Abgabenordnung. Nach bestrittener, wenngleich wohl zutreffender Meinung fallen darunter auch die Gemeinnützigen Wohnungsunternehmen, vgl. FG Hamburg, Gemeinnütziges Wohnungswesen 83, 267

oder Grundstücke zu einem Vorzugspreis überlassen¹⁾.

Bemerkenswert ist, daß das Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz nicht zwischen Leistungs- und Verschönungssubventionen differenziert. Nach § 19 Abs. 5 WGG kann die Anerkennungsbehörde bei rechtskräftiger Entziehung der Anerkennung dem Wohnungsunternehmen zur Abgeltung der durch die Anerkennung erlangten Vorteile bestimmte geldliche Leistungen auferlegen. Diese Aussage wird in § 21 Abs. 4 WGGDV dahingehend konkretisiert, daß bei "der Ermittlung der Vorteile der gesamte Vermögenszuwachs des Wohnungsunternehmens zugrunde gelegt werden soll, der bei einem nicht als gemeinnützig anerkannten oder behandelten Wohnungsunternehmen nicht entstehen würde". Das Gesetz will also sämtliche Vorteile erfassen und diese nach einheitlichen Kriterien behandelt wissen.

Haben direkte und indirekte Subventionen an gemeinnützige Wohnungsunternehmen dieselbe Zielsetzung und sollen nach dem Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz im Falle der Zweckverfehlung dieselben Regeln eingreifen, ist die Überlegung reizvoll, ob und inwieweit die allgemeinen Prinzipien des Subventionsrechts und Steuerrechts eingreifen und miteinander in Einklang zu bringen sind.

1) Dazu etwa die Begründung des Entwurfes des Reichsarbeitsministers eines Gesetzes zur Sicherung der Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen, Bundesarchiv Koblenz, RZ Bd. 19223 IV. 4938/33 WO; Spörhase, Bauverein zu Hamburg AG, 220

TEIL A : DIE VERZAHNUNG VERWALTUNGSRECHTLICHER UND STEUERRECHTLICHER VORSCHRIFTEN

I. DIE GESETZGEBUNGSKOMPETENZ

Das Grundgesetz hat die Gesetzgebungs- und Verwaltungskompetenzen für das Steuerrecht in einem eigenen Abschnitt geregelt. Während Steuergesetze aufgrund von Art. 105 Abs. 3, 108 GG fast immer der Zustimmung des Bundesrates bedürfen, greift das Zustimmungserfordernis (z.B. aufgrund von Art. 84 GG) bei Bundesgesetzen im Sinne von Art. 74 GG vergleichsweise seltener ein. Keine Zweifel dürften daran bestehen, daß das Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz über Art. 125 GG als Bundesrecht fortgilt. Für diese Frage ist es ohne Bedeutung, ob das Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz unter Art. 74 Nr. 18 GG oder Art. 105 Abs. 2 GG zu subsumieren ist. Schon mit Rücksicht auf das Zustimmungserfordernis, das bei Änderungen des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes zu berücksichtigen ist, ist aber eine Klärung geboten. Sollte das WGG ein Steuergesetz sein, wären Art. 105 Abs. 3, 108 GG zu beachten.

1. Das Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz als Steuervergünstigungsgesetz?

Das Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz regelt unmittelbar die Voraussetzungen und das Verfahren der Anerkennung sowie die Aufsicht über die gemeinnützigen Wohnungsunternehmen. Das Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz selbst gewährt keinerlei Steuervergünstigungen. Aus diesem Grund spricht einiges dafür, daß es sich um ein Gesetz über das Wohnungswesen im Sinne von Art. 74 Nr. 18 GG handelt. Deshalb ist es auch verständlich, daß die Regierungspräsidenten

(Bezirksregierung) für die Anerkennung gemeinnütziger Wohnungsunternehmen zuständig sind¹⁾.

Mit dieser Überlegung kann man sich nicht ohne weiteres zufrieden geben. Zu den Gesetzen "über Steuern" im Sinne von Art. 105 GG gehören auch Vorschriften über Steuervergünstigungen²⁾. Die Befugnis, von der Steuer freizustellen, ist Teil der Erhebungskompetanz³⁾. Das Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz regelt abschließend die Voraussetzungen, von denen die Anerkennung als gemeinnütziges Wohnungsunternehmen abhängt. Der Anerkennungsbescheid entfaltet Bindungswirkung für die Finanzverwaltung⁴⁾. Das Anerkennungsverfahren im Sinne der §§ 16 ff. WGG ist so gesehen ein Verwaltungsverfahren, das mit einem Verwaltungsakt abgeschlossen wird, der kraft Gesetzes Steuerbefreiungen auslöst. Ob die Befreiungsvoraussetzungen im Steuergesetz selbst oder in einem davon formell getrennten Gesetz geregelt sind, dürfte für die Frage, ob es sich um eine steuergesetzliche Regelung im Sinne von Art. 105 GG handelt, ohne Bedeutung sein.

Derartige Überlegungen liegen nahe, wenn berücksichtigt wird, daß die Befreiungsvoraussetzungen ursprünglich in den einzelnen Steuergesetzen bzw. in den Durchführungsverordnungen geregelt waren. Als Beispiel sei § 17 KStGV (RGrBl. 1926, 244) erwähnt: "Als Körperschaften oder Vermögensmassen, die ausschließlich gemeinnützigen Zwecken im Sinne des Körperschaftssteuergesetzes dienen, sind in jedem Fall anzuerkennen: a) Personenvereinigungen, die satzungsgemäß und tatsächlich ausschließlich die Förderung des Kleinwohnungsbaus bezwecken und entweder die Bescheinigung der zuständigen

1) Vgl. die Übersicht in: Wohnungswirtschaftliches Jahrbuch 1979/80, 346

2) Vogel, DUV 77, 837, 840

3) Anderer Ansicht Bayer StW 72, 149, 153; Babrowski, Die Steuerbefreiung als Rechtsform der Subventionen, 112

4) Ipsen, Wohnungswirtschaftliches Jahrbuch, 120; Schwender, Das deutsche Bundesrecht, Allgemeines zu § 1 WGG; Werner-Meier/Draeger, zu § 1 WGG; Bodien, Einf. XIV.; Felix, BB 82, 667

Reichs- oder Landesbehörde darüber vorlegen, daß sie von dieser Behörde als gemeinnützig im Sinne reichs- oder landesrechtlicher Vorschriften zur Förderung des Siedlungs- und Kleinwohnungswesens anerkannt worden sind oder die in § 16 Abs. 2, 3a, 4, 5 vorgeschriebenen Bedingungen erfüllen."

Weil die Befreiungsvoraussetzungen jeweils in den einzelnen materiellen Steuergesetzen geregelt waren, kam es nicht selten vor, daß "ein Wohnungsunternehmen für eine Steuerart als gemeinnützig anerkannt wurde, während es für eine andere Steuerart oder für das Miet- und Wohnungsrecht die Anerkennung nicht erlangen konnte, weil verschiedene Vorschriften anzuwenden waren oder weil bei Übereinstimmung der anzuwendenden Vorschriften die für die Entscheidung zuständigen Behörden von verschiedenen Auffassungen ausgingen."¹⁾ Die Herausnahme der Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen aus den Einzelsteuergesetzen und die Einführung eines besonderen Anerkennungsverfahrens, das mit einem gestaltenden Verwaltungsakt abschließt²⁾, sollte also ausschließlich einander widersprechende Entscheidungen der Behörden verhindern³⁾.

Im gegenwärtig geltenden Recht findet sich eine Parallele. In den §§ 51 ff. AO sind die Voraussetzungen der allgemeinen Gemeinnützigkeit geregelt. An diese Grundbestimmungen knüpfen die in den materiellen Steuergesetzen vorgesehenen Befreiungstatbestände für gemeinnützige Körperschaften an.

Gewährt das Steuergesetz eine Befreiung und werden die Befreiungsvoraussetzungen in einem gesonderten Gesetz geregelt, liegt es kompetenzrechtlich nahe, daß es sich insgesamt um eine steuerrechtliche Regelung im Sinne von Art. 105 GG handelt.

1) Runderlaß des Reichsministers der Finanzen vom 31.12.1931, RStBl 1932, 30

2) So die Kennzeichnung von Ipsen, Hamburger Jahrbuch, 127

3) Bodien, Einf. XIV.; vgl. auch die Begründung des Gesetzes zur Änderung und Ergänzung der Vorschriften über die Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen vom 21.2.1940, abgedruckt bei Bodien, 27; Golla, DStZ 40, 608, 609; Felix, BB 82, 667, 668; Mußfeld, DStZ 41, 189, 190

2. Das Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz als wohnungswirtschaftliches Basisgesetz

Die Auffassung, daß das die Befreiungsvoraussetzungen regelnde Gesetz eine Einheit mit dem Steuergesetz bildet, basiert auf der Prämisse, daß das Gesetz, welches die Befreiungsvoraussetzungen normiert, und das Gesetz, das die Befreiung ausspricht, in einem unauflösbaren Zusammenhang stehen. Diese Voraussetzung ist nur erfüllt, wenn das die Befreiungsvoraussetzungen regelnde Gesetz keinen vom eigentlichen Steuergesetz ablösbaren, selbständigen Regelungsgehalt besitzt, wenn also ausschließlich ein Tatbestandsmerkmal einer Steuernorm verselbständigt wird. Diese Voraussetzung erfüllt das Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz nicht. Selbständigen Regelungsgehalt hat das Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz schon mit Rücksicht auf das Firmenrecht (§ 22 WGG). Das Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz ist ferner "Bezugsgesetz" für das Gesetz über Gebührentbefreiungen im Wohnungsbau vom 30.5.1953 (dort § 2), für die Gewerbeordnung (dort § 34 c Abs. 5 Nr. 1), für das Städtebauförderungsgesetz (dort § 90) und das Gesetz zur Förderung von Wohnungseigentum und Wohnbesitz im sozialen Wohnungsbau vom 23.3.1956 (dort Art. 5).

Die aus dem allgemeinen Recht der Gesetzesverweisung bekannte Regel, daß das Gesetz, auf das verwiesen wird, im Verweisungsgesetz als Teil desselben zur Anwendung gelangt, hat unter kompetenzrechtlichen Gesichtspunkten nur eingeschränkte Bedeutung. Das läßt sich am Beispiel der Verwaltungsverfahrensgesetze deutlich machen¹⁾. Enthält das Verwaltungsverfahrensgesetz eines Landes lediglich die Regelung, daß für die öffentlich-rechtliche Verwaltungstätigkeit der Behörden des Landes die Bestimmungen des Verwaltungsverfahrensgesetzes des Bundes gelten, so wenden die Landesbehörden des Landes die Bestimmungen des Verwaltungsverfahrensgesetzes des

1) Vgl. dazu Ehlers, DVBl 77, 693 ff.

Bundes als Landesrecht an. Das ändert aber nichts daran, daß das Verwaltungsverfahrensgesetz des Bundes eine Emanation der Bundesgesetzgebungskompetenz bleibt. Wie das Land von seiner eigenen Gesetzgebungskompetenz Gebrauch machen kann, indem es auf ein Bundesgesetz verweist, so kann der Bund seine Steuergesetzgebungskompetenz in der Weise ausüben, daß er auf ein Bundesgesetz verweist, welches auf Art. 74 GG beruht. Vorausgesetzt wird lediglich, daß dieses Gesetz einen vom Steuergesetz ablösbaren Gehalt hat. Diese Bedingung ist unerläßlich, um eine Umgehung der Regeln aus Art. 105 GG zu verhindern.

Eine gewisse Parallele bietet hier die Praxis zur Aufspaltung eines einheitlichen Gesetzesprojekts in zwei Gesetze, von denen nur das eine der Zustimmung des Bundesrats bedarf. Die rechtlichen Grenzen für ein solches Verfahren liegen allenfalls in einer willkürlichen Zerreißung einer einheitlichen Materie und der mißbräuchlichen Umgehung des Rechts des Bundesrats¹⁾.

Um einen solchen Rechtsmißbrauch handelt es sich bei der Ablösung des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes von den - zudem sehr unterschiedlichen - Steuergesetzen nicht. Die ersten Gründungen gemeinnütziger Wohnungsunternehmen sind zu Beginn des 19. Jahrhunderts zu verzeichnen. Private investierten Kapital im öffentlichen Interesse²⁾. Entwickelt wurde der Gemeinnützigkeitsgedanke von Victor Aimé Huber³⁾. Er stellte bereits 1845 die Grundsätze der Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen auf, wie sie auch heute noch Geltung haben. Zu nennen sind insbesondere die Kostenmiete, die Begrenzung der Kapitalverzinsung auf 4 % und der Bau von Kleinwohnungen⁴⁾. Erst im Laufe der Zeit wurden diese freiwillig ein-

1) BVerfGE 37, 363, 412 (Minderheitsvotum); Brun-Otto Bryde in von Münch (Hrsg.) Art. 77 GG, Rdnr. 23

2) Bodien, Einf. XIV.

3) Flender, Die Wohnungsgemeinnützigkeit im Wandel, 3

4) Munding, Victor Aimé Hubers ausgewählte Schriften, 1004

gegangenen Bindungen durch staatliche Vergünstigungen belohnt. Die Förderungspolitik setzte zaghaft zu Beginn des 20. Jahrhunderts ein¹⁾. Die staatliche Gesetzgebung hat also eine Entwicklung aufgegriffen, die zunächst aus der Gesellschaft hervorging. Den vorgefundenen Aktivitäten wurde im Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz ein Organisationsstatut verliehen. Das Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz ist der Bezugspunkt für sämtliche Förderungsaktivitäten von Bund, Ländern und Gemeinden. Nach seiner Entstehungsgeschichte und heutigen Konzeption dient es nicht dazu, Teile eines Steuergesetzes willkürlich zu verselbständigen. Das Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz ist ein Basisgesetz, auf dem andere und nicht nur Steuergesetze aufbauen. Über § 1 Abs. 2 WGG wird die Verbindung wohnungsgemeinnützigkeitsrechtlicher Vorschriften mit der übrigen Gesetzgebung hergestellt. Es handelt sich um ein Gesetz über das Wohnungswesen im Sinne von Art. 74 Nr. 18 GG.

II. DIE VERWALTUNGSKOMPETENZ

1. Die Bedeutung von Art. 108 GG für die Zuständigkeit der Anerkennungsbehörde

Steuern werden nach Art. 108 GG von Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwaltet. Die Entscheidung des Grundgesetzes für eine eigenständige Finanzverwaltung verbietet es nach allgemeiner Meinung, die Steuererhebung anderen Behörden als Finanzbehörden im Sinne von Art. 108 GG anzuvertrauen²⁾. Andererseits ist es nicht ausgeschlossen, den Finanzbehörden andere als Steueraufgaben zu übertragen.

1) Pergande, Die Gesetzgebung auf dem Gebiet des Wohnungswesens, 46; Spörhase, Bau-Verein zur Hamburg AG, 254

2) Fischer-Menshausen, in: von Münch (Hrsg.), Art. 108 GG Rdnr. 1

An das in Art. 108 GG geregelte Steuerverwaltungsmonopol knüpft § 1 AO an. Danach werden Steuerverwaltungsakte ausschließlich von Bundes- und Landesfinanzbehörden erlassen. Zuständig für den Er-
laß und die Aufhebung des Anerkennungsbescheids ist die Bezirks-
regierung¹⁾. Sie trifft eine Entscheidung mit unmittelbarer Rele-
vanz für das Steueraufkommen. So sind z.B. nach § 5 Abs. 1 Nr. 10
KStG Wohnungsunternehmen von der Körperschaftsteuer befreit, so-
lange sie aufgrund des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes als ge-
meinnützig anerkannt sind. Es fragt sich deshalb, wie diese Zu-
ständigkeit mit Art. 108 GG zu vereinbaren ist.

Die Monopolisierung der Steuerverwaltung bei den Finanzbehörden
sowie der eher zentralistische Aufbau der Steuerverwaltung die-
nen der gleichmäßigen Verteilung der Steuerlast im Bundesgebiet
über die Ländergrenzen hinweg²⁾. Die Wettbewerbsneutralität und
die Ausgewogenheit der Besteuerung von Unternehmen mit Betriebs-
stätten in mehreren Ländern könnte nicht gewährleistet werden,
wenn die Erhebung der großen Ertrag-, Vermögen- und Verkehrsteuern
der Länderautonomie anvertraut wäre³⁾. Steuerverwaltung ist nicht
das Gebiet, das sich für die "Darstellung der Ländereigenständig-
keit, für die Demonstration regionaler Verschiedenheit" eignet⁴⁾.

Art. 108 GG hat nach diesen Vorstellungen eine doppelte Bedeutung:
Der Einfluß des Bundes auf den Vollzug der Steuergesetze soll in
Abweichung von Art. 83 GG gestärkt werden. Ferner soll die Finanz-
verwaltung in Bund und Ländern als eigenständige Verwaltung exi-
stieren. - Die Entstehungsgeschichte - insbesondere die Auseinan-

1) Vgl. oben Seite 14, Fn. 1

2) Schmidt-Bleibtreu/Klein, 1134

3) Fischer-Menshausen, in: von Münch (Hrsg.), Art. 108 GG, Rdnr.1;
Weyhausen, Steuerverwaltung, 23

4) Hinnendahl, Die Steuerverwaltung zwischen Bund und Ländern,
113

dersetzungen zwischen dem Parlamentarischen Rat und den Militär-gouverneuren¹⁾ - wie auch die vorgetragenen Argumente belegen aber wohl nur, daß beabsichtigt war, die Bundeskompetenzen zu betonen. Ob im Übrigen mit der von Art. 83 WRV abweichenden Formulierung - dort war lediglich von "Reichsbehörden" bzw. von der "Abgabenverwaltung der Länder" die Rede - eine Entscheidung für eine eigenständige Finanzverwaltung getroffen werden sollte, mag man bezweifeln. Warum gerade für den Vollzug von Steuergesetzen eine eigene Verwaltung geschaffen werden muß, ist nicht unbedingt einsichtig, zumal wenn man sich der allgemeinen Auffassung anschließt, daß der Steuerverwaltung andere Aufgaben übertragen werden dürfen. Diese Bedenken verstärken sich noch, wenn man berücksichtigt, daß die Art. 86, 87 GG das Bund-Länder-Verhältnis betreffen und keine Aussage zur Organisation der Bundesverwaltung enthalten²⁾.

Selbst wenn man aber davon ausgehen würde, daß die Einrichtung einer eigenständigen Finanzverwaltung geboten wäre, kann Art. 108 GG nur eine Grundsatzentscheidung enthalten, mit der punktuelle Abweichungen vereinbar sind. Der Sinn von Art. 108 GG kann nicht darin bestehen, eine Zusammenarbeit der Finanzbehörden mit Behörden anderer Ressorts zu unterbinden, soweit außersteuerrechtliche Gesichtspunkte im Besteuerungsverfahren erheblich werden. Sind etwa zivilrechtliche Fragen im Besteuerungsverfahren zu beantworten, ist es ein allgemeines staatsrechtliches Problem, ob zum Beispiel Ehescheidungsurteile oder Erbscheine für die Finanzbehörden im Besteuerungsverfahren verbindlich sind. Der Zweck von Art. 108 GG besteht jedenfalls nicht darin, die Finanzbehörden zur selbständigen Prüfung und Entscheidung von Sachverhalten zu zwingen, für die andere Behörden möglicherweise besser gerüstet sind. So ist die Anerkennung als gemeinnütziges Wohnungsunternehmen eine Bedürfnisfrage (§ 15 WGG). Ein solches Bedürfnis ist nur vorhanden,

1) Vgl. JöR Bd. 1, 790, 797; auch BVerfGE 32, 145, 151

2) Z.B. Broß, in: v. Münch, Art. 86 GG, Rdnr. 5

wenn die wohnungswirtschaftliche Lage im Einzugsgebiet die Aktivitäten des Wohnungsunternehmens notwendig erscheinen läßt. Es handelt sich nicht um eine typisch steuerrechtliche Frage. Wird die Zuständigkeit für eine derartige Entscheidung einer Behörde außerhalb der Finanzverwaltung mit Rücksicht auf ihre besondere Sachkunde und im Interesse einheitlicher Entscheidung anvertraut, bleiben die Vorgaben aus Art. 108 GG unangetastet.

Dies gilt insbesondere dann, wenn die Finanzverwaltung die Kontrolle darüber behält, daß das Steueraufkommen nicht rechtswidrig verkürzt wird. Die Oberfinanzdirektion ist im Anerkennungsverfahren beteiligt. Sie kann die Entziehung der Anerkennung beantragen (§ 20 WGG)¹⁾. Die Zuständigkeit der Anerkennungsbehörde begrenzt nicht die Aufgabe der Finanzbehörde, die darin besteht, Sorge zu tragen, daß Steuern erhoben werden (§ 85 AO). Deshalb unterliegt die Geschäftstätigkeit der gemeinnützigen Wohnungsunternehmen der allgemeinen Außenprüfung (§ 193 ff. AO)²⁾.

Die Begründung für die Zuständigkeit zum Erlaß des Anerkennungsbescheids ist darin zu sehen, daß die gemeinnützigen Wohnungsunternehmen nicht nur im Steuerrecht eine eigenständige Rolle spielen. Ihre wirtschaftliche Bedeutung haben sie im allgemeinen Miet- und Wohnungsrecht. Die Gemeinsamkeit der Fragestellungen in den verschiedenen Sachbereichen läßt die Entscheidungskonzentration als mit Art. 108 GG vereinbar erscheinen. Es handelt sich insgesamt um ein zulässiges Zusammenwirken von allgemeinen Verwaltungsbehörden und Finanzbehörden, wie es gerade im Bereich des steuerrechtlichen Subventionswesens häufig anzutreffen ist³⁾.

1) Felix BB 82, 667, 668

2) BFH BStBl. 77 II, 875

3) Vgl. die Nachweise bei Hübschmann/Hepp/Spitaler § 88 AO Rdnr. 26; Jede andere Entscheidung müßte auch begründen, warum den Finanzbehörden fachfremde Aufgaben übertragen werden dürfen. Sie wäre zudem kaum praktikabel. Denn die Finanzbehörde könnte dann auch z.B. Ehescheidungsurteile und Erbscheine nicht berücksichtigen.

Die Abgabenordnung berücksichtigt derartige Verwaltungsakte fachfremder Behörden mit unmittelbarer Rückwirkung auf die Steuererhebung. § 171 Abs. 10 AO besagt, daß die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheids endet. Als Grundlagenbescheid kommen auch "andere Verwaltungsakte" in Betracht, die für die Steuerfestsetzung bindend sind. "Die anderen Verwaltungsakte" müssen nicht unbedingt von Finanzbehörden stammen. Deshalb hat der BFH nicht gezögert, den Bescheid über die Anerkennung einer Wohnung als steuerbegünstigt (§ 83 Abs. 2 II. WoBauG), der von der Innenverwaltung ausgestellt wird, als Grundlagenbescheid i.S.v. § 171 Abs. 10 AO einzuordnen¹⁾.

Weil die Zuständigkeit des Regierungspräsidenten (Bezirksregierung) den Steuererhebungsauftrag der Finanzbehörde unberührt läßt, bestehen schließlich keine Bedenken, daß die Finanzverwaltung in zahlreichen Verwaltungsvorschriften ihre Vorstellungen darüber niederlegt, wann gemeinnützige Wohnungsunternehmen die "steuerfreie Zone" verlassen²⁾. Diese Verwaltungsvorschriften binden die Anerkennungsbehörde nicht. Überschreitet das Wohnungsunternehmen den ihm im Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz zugebilligten Wirkungskreis, mag man der Meinung sein, daß kraft Gesetzes eine Steuerschuld entsteht. Sie kann aber nicht geltend gemacht werden, solange der Anerkennungsbescheid gültig ist. Die Oberfinanzdirektion muß einen Antrag auf Entziehung der Anerkennung stellen (§ 20 WGG). Im Entziehungsverfahren sind etwaige Meinungsverschiedenheiten zwischen Bezirksregierung und der Oberfinanzdirektion auszutragen. Ob mit Rücksicht auf den Steuererhebungsauftrag die Finanzbehörde in jedem Fall zur Anfechtung der Entscheidung der Anerkennungsbehörde befugt ist, erscheint überlegenswert³⁾. Nicht

1) BFH BStBl. 1978 II, 682

2) Vgl. die Nachweise bei Felix/Streck § 5 KStG. Rdnr. 65

3) Offenbar bejahend OVG Lüneburg, BBaubl. 1980, 104

zu verkennen sind die Schwierigkeiten, die sich im Außenverhältnis ergeben. So mag etwa das Wohnungsunternehmen im Vertrauen auf einen Erlaß der Finanzverwaltung bestimmte Geschäfte tätigen. Teilt die Anerkennungsbehörde den Standpunkt der Finanzverwaltung nicht, werden Sanktionen aus § 19 WGG problematisch.

Vor diesem Hintergrund sind auch die verschiedenen Möglichkeiten der Einflußnahme der Anerkennungsbehörde auf das Geschäftsgebaren des anerkannten Wohnungsunternehmens zu würdigen. Die Anerkennungsbehörde kann nach Maßgabe von § 2 Abs. 2 WGG i.V. mit § 1 Abs. 2 WGGDV die Abgrenzung des Geschäftsbezirks des gemeinnützigen Wohnungsunternehmens bestimmen. Sie hat nach § 3 Abs. 1, 2 WGG i.V.m. § 3 WGGDV die Möglichkeit, die Organisation des Wohnungsunternehmens zu reglementieren. Nach §§ 4 Abs. 3 WGG, 4 Abs. 3 WGGDV entscheidet die Anerkennungsbehörde, ob und inwieweit Ausnahmen vom Verbot des Rechtsgeschäftes mit einem zum Baugewerbe gehörenden Organmitglied zugelassen werden. Diese Entscheidungen betreffen das privatrechtliche Verhalten des Wohnungsunternehmens. Sie sind unter dem Gesichtspunkt von Art. 108 GG nicht anders zu beurteilen als sonstige Verwaltungsakte von Hoheitsträgern, welche die Wirtschaftstätigkeit der Steuersubjekte beeinflussen.

2. Ausnahmewilligung und steuerliche Auflage

Die Übernahme von Entscheidungen fachfremder Behörden dient der Rationalisierung des Verfahrens. Die Fachkompetenz anderer Behörden soll nutzbar gemacht, widersprüchliche Entscheidungen verhindert werden. Dabei wird wohl mit Selbstverständlichkeit davon ausgegangen, daß die Wertungsgesichtspunkte, die in den verschiedenen Sachmaterien erheblich sind, säuberlich getrennt bleiben. Bescheinigt etwa der Amtsarzt eine Körperbehinderung, darf er sich bei der Prüfung nur von medizinischen Erwägungen leiten lassen und nicht Überlegungen des Inhalts anstellen, ob dem Betroffenen unter steuerlichen Gesichtspunkten der Vorteil

aus § 33 b EStG zuzugestehen ist. Diese Selbstverständlichkeit hat erhebliche praktische Bedeutung im Zusammenhang mit Ermessensentscheidungen. Das materielle Steuerrecht ist ermessensfeindlich¹⁾. Ermessensentscheidungen anderer Behörden, die Einfluß auf den Besteuerungsanspruch gewinnen, sind deshalb problematisch. Die Entscheidung über die Zulässigkeit oder Unzulässigkeit der Ermessensgewährung wird letztlich davon abhängen, ob das aus verwaltungsrechtlichen Erwägungen gebotene Ermessen lediglich unvermeidbare Folgewirkungen für die Steuererhebung hat oder ob der Steueranspruch von einem Ermessen abhängt, ohne daß dafür beachtliche außersteuerliche Gründe vorhanden sind.

Nähere Aufmerksamkeit verdient in diesem Zusammenhang die Ausnahmegewährung nach § 6 Abs. 4 WGG i.V.m. § 10 WGGDV. Die Unterhaltung eines gewerblichen Betriebs fällt grundsätzlich nicht in den Geschäftsbereich eines gemeinnützigen Wohnungsunternehmens, liegt also außerhalb des Subventionszwecks. Da das Wohnungsunternehmen nur Kleinwohnungen errichten soll, bedarf es ferner einer Ausnahmegewährung, falls die in § 11 WGGDV vorgesehenen Maße überschritten werden sollen. Die Genehmigung solcher Geschäfte, die nicht durch den gemeinnützigen Zweck gedeckt sind, kann nach § 10 Abs. 3 WGGDV mit Auflagen verbunden werden. Von besonderer praktischer Bedeutung sind die abgabenrechtlichen Auflagen.

Der Inhalt der abgabenrechtlichen Auflagen wird durch § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG, § 3 Nr. 15 GewStG und § 3 Nr. 13 VStG vorgeformt. Danach soll die abgabenrechtliche Auflage "zu der Steuer führen, die sich ergäbe, wenn diese Geschäfte Gegenstand eines organisatorisch getrennten und voll steuerpflichtigen Teils des Unternehmens wären"²⁾.

1) Tipke, Steuerrecht 120 f.

2) Diese Bestimmungen wurden erst durch das Vermögenssteuerreformgesetz 1974 und durch das KStG. 1977 bzw. GewStG. 1977 eingefügt. Eine entsprechende "Regelung" war vorher lediglich durch koordinierten Ländererlaß vom 21.3.1958 (BStBl. 1958 II, 72) getroffen; vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 KStG Anm. 5

Die Abhängigkeit der in §§ 6 Abs. 4 WGG, 10 WGGDV erwähnten Geschäfte von einer behördlichen Ermessensentscheidung ist nur verständlich, wenn man berücksichtigt, daß das Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz ein Wirtschaftsförderungsgesetz ist¹⁾. Die dort genannten Tätigkeiten werden nicht etwa deshalb der Erlaubnispflicht unterworfen, weil sie Gefahren für die Allgemeinheit bergen. Die Ermessensentscheidung rechtfertigt sich aus der Überlegung, daß die in den Ausnahmetatbeständen erfaßten Sachverhalte grundsätzlich mit dem Förderungsziel nicht in Einklang stehen. Weil es sich um Tätigkeiten handelt, die nicht als gemeinnützig eingestuft sind, sollen dafür auch Steuern entrichtet werden.

Nach dem Gesetzeswortlaut wird die Abgabepflicht allein durch die dem begünstigenden Verwaltungsakt beigefügte Auflage ausgelöst. Die Vorschriften in den Einzelsteuergesetzen (§§ 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG, 3 Nr. 15 GewStG, 3 Nr. 13 VermStG) beschränken ihrem Wortlaut nach nicht das Ermessen der Anerkennungsbehörde, ob sie eine Auflage anordnet. Nur für den Fall, daß sich die Anerkennungsbehörde für die Auflage entscheidet, enthalten sie Vorgaben für die inhaltliche Ausgestaltung der Auflage.

Begründet erst und allein die Auflage die Abgabepflicht, bedarf es einer Rechtfertigung, wie diese Zuständigkeit der Anerkennungsbehörde mit Art. 108 GG zu vereinbaren ist. Denn dann enthält die Auflage eine genuin steuerrechtliche Entscheidung und nicht eine Hilfstätigkeit, die an sich auf anderem Gebiet angesiedelt ist, wie etwa die Ausstellung des Erbscheines durch den Nachlaßrichter. Die Rechtsprechung hat, soweit ersichtlich, diese Frage kaum erkannt. Sie hat sich lediglich damit auseinandergesetzt, ob § 10 WGGDV auf einer zureichenden Ermächtigungsgrundlage beruht²⁾. Das Bundesverwaltungsgericht ist der Meinung, im Wohnungsgemeinnützig-

1) siehe Seite 70 ff.

2) BVerwGe 31, 35; FG Münster, EFG 83, 573

keitsgesetz sei keine Ermächtigungsvorschrift i.S.v. Art. 80 GG notwendig gewesen, um mit der Ausnahmegewilligung Auflagen zu verbinden¹⁾. Denn die Ermächtigung einer Behörde, Ausnahmen zu genehmigen, umfasse stets das Recht, die Genehmigung von Auflagen und Bedingungen abhängig zu machen. Folgt man diesem Ansatz des Bundesverwaltungsgerichts, wird die Annahme bestätigt, Rechtsgrund für die Steuerzahlung sei allein der Auflagenbescheid. Dieses Ergebnis ist nicht nur mit Art. 108 GG unvereinbar. Hinzu kommt, daß das Steuerschuldverhältnis ein durch das Gesetz geprägtes Rechtsverhältnis (obligatio ex lege) ist, dem ermessensabhängige Ansprüche grundsätzlich fremd sind²⁾.

Den verfassungsrechtlichen Vorgaben kann man nur Rechnung tragen, wenn man an das allgemeine Verhältnis des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes zu den Steuergesetzen anknüpft. Ist das Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz kein Steuergesetz und der Anerkennungsbescheid kein Steuerbescheid, so liegt die einschränkende Auslegung von §§ 6 Abs. 4 WGG, 10 Abs. 3 WGGDV nahe, daß die "Auflage" in Wirklichkeit lediglich die Feststellungen enthält, daß für die unter die Ausnahmegewilligung fallenden Geschäfte die von den Steuergesetzen ausgesprochene Steuerfreiheit nicht gilt. Die Bedeutung der Ausnahmegewilligung erschöpft sich in der Zulassung bestimmter Tätigkeiten, an die normalerweise die Entziehung der Anerkennung geknüpft wäre. Für sie gilt die Steuerpflicht, die erst durch einen Steuerbescheid des Finanzamtes konkretisiert wird³⁾. Allein auf diese Weise kann dem auch vom Bundesverwaltungsgericht beton-

1) BVerwGE 31, 43; Die Entscheidung ist zwar zur Rechtslage vor Erlaß des VwVfG ergangen, § 36 II. VwVfG beruht aber gerade auf dieser Rechtsprechung zur Zulässigkeit von Auflagen.

2) Vgl. bereits Mayer, Verwaltungsrecht I, 316; Tipke, Steuerrecht, 121; Insofern sind die Bedenken von Ipsen, Hamburger-Jahrbuch, 138 gegen § 10 WGGDV begründet.

3) Im Ergebnis so auch Troll, Besteuerung von Vereinen, Stiftungen und Körperschaften des öffentlichen Rechts, 129; Lenski/Steinberg/Stäuber, § 3 GewStG Rdnr. 59 bemerken zu Recht, daß § 3 Nr. 15 GewStG nur deklaratorische Bedeutung hat.

ten Anliegen Rechnung getragen werden, daß Auflagen abgabenrechtlicher Art keine Steuertatbestände schaffen dürfen¹⁾. Diese Passagen des Urteils sind mit den allgemeinen Bemerkungen zur Zulässigkeit von Auflagen bei Ermessensentscheidungen unvereinbar.

Die Einordnung der "Auflage" als eine Klarstellung zur steuerrechtlichen Rechtslage hat neben dem Vorzug der Systemgerechtigkeit den Vorteil, daß Schwierigkeiten behoben werden, die sich zwangsläufig einstellen, falls die Steuer ihren Rechtsgrund allein im Bescheid der Anerkennungsbehörde finden soll.

So ist es denkbar, daß einem Wohnungsunternehmen mehrere Ausnahmegewilligungen erteilt werden. Auf der Grundlage der vom Bundesverwaltungsgericht vertretenen Ansicht liegen dann verschiedene selbständige Verwaltungsakte vor. Wäre die abgabenrechtliche Auflage Rechtsgrund für die Steuererhebung, könnte die Steuer nur mit Bezug zur jeweiligen Ausnahmegewilligung berechnet werden. Mehrere Ausnahmegewilligungen mit Auflagen müßten eine entsprechende Anzahl von Steuerbescheiden zur Folge haben. Würde eine Ausnahmegewilligung ohne abgabenrechtliche Auflagen erteilt, wozu die Anerkennungsbehörde kraft ihres Ermessens (§ 6 Abs. 4 WGG, § 10 Abs. 3 WGGDV) ermächtigt ist, griffe die Steuerbefreiung ein. Dieses Ergebnis widerspräche aber sowohl dem Sinn der §§ 6 Abs. 4 WGG, 10 WGGDV wie auch der Systematik der Steuergesetze: Der Sinn der Ausnahmegewilligung besteht ausschließlich darin, Geschäfte zuzulassen, die durch den Förderungszweck nicht gedeckt sind. Für sie sollen die allgemeinen steuerrechtlichen Regeln gelten, die Steuerbefreiung nicht eingreifen. Steuerrechtliches Sonderrecht soll nicht geschaffen werden. Die Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Vermögensteuer sind periodische Steuern. Es wird die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen während eines Jahres gemessen. Damit ist eine Aufspaltung der Steuererhebung

1) BVerwGE 31, 44

nach Maßgabe der einzelnen Ausnahmegewilligungen unvereinbar. Wesentlich ist nur die Abgrenzung der steuerpflichtigen von der von der Steuer befreiten Sphäre. Die steuerpflichtigen Geschäfte werden insgesamt in einem einheitlichen Steuerbescheid berücksichtigt.

Nur wenn man die "Auflage" als - rechtlich gebotenen - Hinweis darauf wertet, daß für die genehmigten Geschäfte die allgemeine Steuerpflicht gilt, lassen sich ferner in den Fällen Schwierigkeiten vermeiden, in denen die Steuergesetze keinen Bezug auf abgabenrechtliche Auflagen im Sinne des WGG enthalten. Ein solcher Fall ist zum Beispiel in § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG angesprochen. Danach ermäßigt sich der allgemeine Steuersatz von 14 % auf 7 % für die Leistungen von Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dienen. Eine Regelung des Inhalts, daß der ermäßigte Steuersatz nicht für Geschäfte aufgrund einer Ausnahmegewilligung im Sinne von § 10 WGGDV gilt, ist im Umsatzsteuergesetz nicht enthalten. Ist man der Meinung des FG Hamburg, daß § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG auch die Leistungen der gemeinnützigen Wohnungsunternehmen erfaßt¹⁾, führt die Auflagenkonzeption zu kaum lösbaren Schwierigkeiten. Folgt man dem Bundesverwaltungsgericht darin, daß die Ermächtigung zur Ausnahmegenehmigung stets die Befugnis zur Anordnung von Auflagen umfasse²⁾, gerät man in Schwierigkeiten mit dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung. Verlangt man für die abgabenrechtliche Auflage eine spezielle gesetzliche Grundlage, so fehlt eine solche im Umsatzsteuergesetz. Nach der hier vertretenen Ansicht stellen sich diese Probleme nicht. Der ermäßigte Umsatzsteuersatz gilt nur für Leistungen, die durch den gemeinnützigen Zweck gedeckt sind. Die Ausnahmegewilligung stellt fest, daß diese Voraussetzung nicht erfüllt ist. Es gilt deshalb insoweit der allgemeine Umsatzsteuersatz.

1) FG Hamburg, Gemeinnütziges Wohnungswesen 83, 268

2) BVerwGE 31, 43

3. Die Entziehung der Anerkennung

Rückwirkung auf die Besteuerung hat schließlich die Entziehung der Anerkennung (§ 19 WGG). Mit dem Zeitpunkt des Wirksamwerdens des Entziehungsbescheids greift die allgemeine Steuerpflicht ein. Die Anerkennungsbehörde ist ermächtigt, im Entziehungsbescheid den Zeitpunkt festzulegen, ab dem die Entziehung wirken soll (§ 19 Abs. 3 in Verbindung mit § 18 Abs. 3 WGG). Eine rückwirkende Entziehung kommt vor allem dann in Betracht, wenn die Anerkennungsbehörde erst nachträglich von einem Entziehungsgrund im Sinne von § 19 Abs. 2 WGG Kenntnis erhält.

Da nach § 19 Abs. 2 WGG die Entziehung keine Ermessensentscheidung ist, wird man auch annehmen müssen, daß die Anerkennungsbehörde nicht frei in der Bestimmung des Zeitpunkts ist, ab dem die Entziehung wirken soll. Gegen diese Auslegung könnte zwar § 19 Abs. 3 in Verbindung mit § 18 Abs. 3 WGG sprechen. Wird im Entziehungsbescheid kein Zeitpunkt festgelegt, wirkt die Entziehung von dem Tage an, unter dem die Entscheidung bekanntgemacht wird. Die Bejahung eines Ermessenstatbestands ist aber wegen der Auswirkung auf die Besteuerung bedenklich. Mit der Verwirklichung eines Entziehungstatbestands ist materiellrechtlich die Steuerbefreiung nicht mehr gerechtfertigt. Der Ausspruch im Entziehungsbescheid ist mit Rücksicht auf § 1 Abs. 2 WGG geboten, um die Wirkung des Anerkennungsbescheids zu beseitigen. Die Einräumung von Ermessen ist aber mit dem Grundsatz unvereinbar, daß Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entstehen, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft (§ 38 AO). Aus diesem Grund ist auch die Aufhebung rechtswidriger Steuerbescheide (§ 173 AO) und die Nachversteuerung gemeinnütziger Körperschaften nach § 61 Abs. 3 AO keine Ermessensentscheidung. Die Einschaltung der Anerkennungsbehörde ist kein zureichender Grund, um diese Regel zu durchbrechen. Die Anerkennungsbehörde soll zwar über die Einhaltung der Verhaltensbedin-

gungen und damit die Wahrung des Subventionszwecks wachen. Ist das Verhalten des begünstigten Unternehmens nicht mehr vom Subventionszweck gedeckt, soll der Anerkennungsbehörde aber nicht die Befugnis zustehen, aus eigener Machtvollkommenheit über die Fortdauer der Steuerbefreiung zu befinden.

Würde man § 19 Abs. 3 WGG in Verbindung mit § 18 Abs. 3 WGG als Ermessensentscheidung deuten, erhielte die Anerkennungsbehörde eine mit Art. 108 GG kaum zu vereinbarende Zuständigkeit. Sie hätte es in der Hand, über den Beginn der Steuerpflicht zu befinden. Subventionsrechtliche Erwägungen, die diese Entscheidungsmacht rechtfertigen könnten, sind nicht ersichtlich.

4. Die Auferlegung eines Abgeltungsbetrags

Diese Überlegungen beeinflussen auch die Auslegung von § 19 Abs. 5 WGG. Der Abgeltungsbetrag erfaßt nach § 21 Abs. 4 Satz 1 WGGDV insbesondere die Befreiungen von Steuern und Gebühren. Die Auferlegung der Geldleistung ist nach dem Gesetzeswortlaut eine Ermessensentscheidung der Anerkennungsbehörde, die im Einvernehmen mit dem zuständigen Oberfinanzpräsidenten ergeht.

Unter kompetenzrechtlichen Gesichtspunkten mag man die Auffassung vertreten können, daß mit dem Erfordernis des Einvernehmens den Anforderungen aus Art. 108 GG hinreichend Rechnung getragen wird. Für diese Einschätzung spricht, daß der Abgeltungsbetrag nicht nur die Steuervorteile, sondern sämtliche gemeinnützigkeitsbedingten Vorteile abschöpfen soll¹⁾. Werden mit einer einheitlichen Entscheidung Vorteile rückgängig gemacht, die jedenfalls teilweise nicht in die originäre Zuständigkeit der Finanzverwaltung fallen, mag die Reduzierung der Verwaltungszuständigkeit auf die Mitwirkung in Form des Einvernehmens zuträglich sein.

1) Bodien, 153

Gewichtiger sind die mit der Ermessensentscheidung verbundenen Rückwirkungen auf die Steuererhebung. Im materiellen Bereich kennt das Steuerrecht lediglich den Billigkeitserlaß als Ermessensentscheidung (§§ 163, 227 AO). Gewisse Anklänge daran finden sich in § 21 Abs. 4 Satz 3 WGGDV. Danach kann bei der Bemessung des Abgeltungsbetrags ein Vermögenszuwachs, der auf besonderen Umständen in einem einzelnen Unternehmen beruht, unberücksichtigt bleiben, soweit die Einbeziehung offenkundig unbillig wäre. Der globale Ausweis der Abgeltungsentscheidung als Ermessensentscheidung in § 19 Abs. 5 WGG ist aber kaum zu rechtfertigen. Wird mittels Steuervergünstigungen subventioniert, müssen subventionsrechtliche und steuerrechtliche Prinzipien aufeinander abgestimmt werden. Wird die Anerkennung nach § 19 Abs. 2 WGG entzogen, steht fest, daß der Unternehmer die von ihm erwartete "Leistung" nicht mehr erbringt. Man mag darüber streiten, ob und inwieweit das in der Vergangenheit gezeigte, dem Förderungszweck entsprechende Verhalten den Behalt der Steuervergünstigungen rechtfertigt. Soweit aber mit der Entziehung der Anerkennung feststeht, daß die Subventionsbedingungen nicht eingehalten wurden, gibt es keinen Grund, die steuerrechtliche Regel außer Kraft zu setzen, daß die Höhe der Steuern - vom Billigkeitserlaß abgesehen - nicht von einer Ermessensentscheidung einer Behörde abhängt.

Daß die damit zusammenhängenden Fragen vom Gesetzgeber nicht erkannt wurden, zeigt sich erst recht daran, daß nach § 19 Abs. 5 WGG der Abgeltungsbetrag des Wohnungsunternehmens einem "von der Anerkennungsbehörde zu bestimmenden Empfänger" zufließt. Der Rechtsgrund für die Auferlegung der Geldleistung liegt in der mangelnden Erfüllung der Verhaltensgebote. Es werden die früher gewährten Vorteile rückgängig gemacht. Die Regelung der Rechtsfolgen von "Leistungsstörungen" im steuerlichen Subventionsverhältnis sind Teil der Kompetenz, Steuervergünstigungen zu gewähren. Gehören Vorschriften über Steuervergünstigungen zu den Steuergesetzen i.S. von Art. 105 GG, sind die Regeln über die Ertragshoheit nach Art. 106 GG zu beachten. Wird der Subventionszweck nicht erreicht und

deshalb das Subventionsverhältnis rückabgewickelt, muß der Abgeltungsbetrag dem Hoheitsträger zufließen, dessen Ertragszuständigkeit durch die Steuervergünstigung belastet wurde.

Auf dieser Vorstellung beruhen auch die zu § 19 Abs. 5 WGG ergangenen Verwaltungsvorschriften. Sie bestimmen, daß der auf die er- sparten Steuern entfallende Betrag der Ausgleichsleistung an das zuständige Finanzamt abzuführen ist¹⁾.

Dieses Ergebnis wird durch eine weitere Überlegung bestätigt. Gewährt man dem Bund die Möglichkeit, über Steuervergünstigungen Subventionspolitik zu betreiben, müssen die allgemeinen Regeln für direkte Subventionen eingreifen, sobald die Steuervergünstigung in eine direkte Subvention umschlägt. Die Entscheidung der Anerkennungsbehörde über die Verwendung des Abgeltungsbetrags führt zu einer unmittelbaren Zuwendung an den begünstigten Empfänger. Ihm wird keine Steuervergünstigung eingeräumt, sondern ein Geldbetrag zugewandt. Der Bund kann aber nur solche Steuermittel für Subventionszwecke einsetzen, die ihm aufgrund seiner Ertragshoheit zustehen. Die Vermögenssteuer steht nach Art. 106 GG allein den Ländern zu. Die Körperschaftssteuer fällt in die Verbundmasse (Art. 106 Abs. 3 GG). Das Aufkommen aus der Gewerbesteuer steht nach Art. 106 Abs. 6 GG den Gemeinden zu. An ihm können Bund und Länder lediglich durch eine Umlage beteiligt werden (Art. 106 Abs. 4 Satz 4 GG).

Soweit dem Wohnungsunternehmen selbst direkte Subventionen zugewandt wurden, ist zu berücksichtigen, daß das Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz ein Basisgesetz ist, an dem sich die verschiedenen Subventionsgeber orientieren können²⁾. Verkauft zum Beispiel eine Gemeinde ein Grundstück zu einem Vorzugspreis an ein gemeinnützi-

1) Vgl. den Abdruck bei Hannig/Hanke, Wohnungsgemeinnützigkeitsrecht, 70 ff.

2) siehe Seite 16 ff.

ges Wohnungsunternehmen und ist im Kaufvertrag die Klarstellung enthalten, daß die Zuwendung erfolgt, um das gemeinnützige Handeln des Wohnungsunternehmens zu unterstützen, dann werden die Verhaltensbedingungen des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes integraler Bestandteil des Vertrags. Eine Auslegung des Vertrags, daß die Gemeinde für den Fall der Verfehlung des Subventionszwecks, der mit der Entziehung der Anerkennung dokumentiert wird, auf ihren Rückforderungsanspruch zugunsten der Verwendungsentscheidung der Anerkennungsbehörde verzichtet, dürfte kaum angebracht sein. Die Gemeinde betreibt eigene Subventionierung, verzichtet nur auf die Ausformulierung selbständiger Vergabebedingungen. Sie will das Wohnungsunternehmen unterstützen, nicht aber einer staatlichen Behörde die Dispositionsmacht über Gemeindevermögen verschaffen.

Insgesamt läßt sich die Konzeption von § 19 Abs. 5 WGG nur aus den Umständen im Zeitpunkt des Gesetzeserlasses erklären. Die zentralistischen Tendenzen im Dritten Reich machten Überlegungen des Inhalts entbehrlich, daß im Falle der Verfehlung des Subventionszwecks jeder Subventionsgeber seine eigene Leistung zurückerhalten muß¹⁾.

5. Die Bedürfnisfrage

Das Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz ist weniger darauf bedacht, eine Unternehmensverfassung für die gemeinnützige Wohnungswirtschaft zu entwerfen. Das Gesetz erfüllt eher die Aufgabe, das Verhalten der Wohnungsunternehmen auf einen bestimmten Zweck hin zu lenken. Das zeigt sich insbesondere an § 15 WGG in Verbindung mit § 18 WGGDV. Das Wohnungsunternehmen muß danach einem volks- oder wohnungswirtschaftlichen Bedürfnis entsprechen. Kommt die Anerken-

1) Enzkat, Wörterbuch der Wohnungs- und Siedlungswirtschaft, 121; Brecht, Das gemeinnützige Wohnungswesen im Kriege, 10

nungsbehörde zu der Überzeugung, daß für den Fortbestand eines gemeinnützigen Wohnungsunternehmens ein solches Bedürfnis nicht besteht, kann sie die betroffenen Unternehmen auffordern, sich zu verschmelzen. Das Gesetz räumt zwar nicht die Möglichkeit ein, die Fusion mit den Mitteln des Verwaltungszwangs zu verwirklichen. Von einer freiwilligen Entscheidung der betroffenen Unternehmen kann aber nicht die Rede sein. Kommt ein Unternehmen der Verschmelzungsaufforderung nicht nach, ist die Anerkennung zu entziehen. Da mit der Entziehung der Anerkennung die Auferlegung eines Abgeltungsbetrags nach § 19 Abs. 5 WGG, § 21 WGGDV verbunden sein kann mit der Folge, daß der gesamte gemeinnützigkeitsbedingte Vermögenszuwachs verloren geht, kann sich ein Unternehmen, das sich nicht selbst aufgeben will, der Verschmelzungsaufforderung nicht entziehen.

Die §§ 15 WGG, 21 WGGDV erklären sich zweifellos aus dem zeitbedingten Streben, private Unternehmen in weitestgehendem Umfang der staatlichen Sphäre einzuverleiben¹⁾. Nicht umsonst hieß es in der Präambel des WGG: "Die gemeinnützigen Wohnungsunternehmen fördern durch den Bau gesunder und preiswerter Wohnstätten für deutsche Volksgenossen, durch ihre Verbindung mit dem Heimatboden, durch die Errichtung von Gemeinschaftsanlagen und durch die Pflege der Hausgemeinschaft das nationalsozialistische Siedlungswerk der Reichsregierung. Ihre Arbeit ist Dienst an der Volksgemeinschaft."²⁾ In der Begründung zum Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz 1940 wird ausgeführt: "Nachdem das Gemeinnützigkeitsrecht hinreichend eingeführt ist und die daraufhin geschaffene Organisation sich bewährt hat, muß es den aufsichtsführenden Stellen ermöglicht werden, ein Wohnungsunternehmen, das sich als volkswirtschaftlich überflüssig erweist, durch Entziehung der Aner-

1) Bericht des Verbandes des Deutschen Gemeinnützigen Wohnungswesens e.V. Berlin, 1938, Bundesarchiv R 41 Rdnr. 472

2) Bodien, 3

kennung zu zwingen, sich aufzulösen und seinen Bestand in stärkere oder bessere Unternehmen zu überführen."¹⁾

Nach geltendem Verfassungsrecht kann es eine Möglichkeit, "volkswirtschaftlich überflüssige" Unternehmen zur Verschmelzung mit "stärkeren oder besseren" Unternehmen zu zwingen, nicht geben. Soweit Schwender meint, der Entzug der Anerkennung wegen Fehlens eines Bedürfnisses i.S.v. § 15 WGG könne nicht als Enteignung i.S.v. Art. 14 GG angesehen werden, da die Anerkennung selbst nur nach Maßgabe und unter den Voraussetzungen des Gesetzes erfolgt, ist Vorsicht geboten²⁾. Die §§ 15 WGG, 21 WGGDV führen zur Zerschlagung eines Unternehmens und binden das von den Anteilseignern eingebrachte Kapital in völlig neue Funktionszusammenhänge. Die Meinung einer Behörde über den volkswirtschaftlichen Sinn bestimmter wirtschaftlicher Aktivitäten sind dafür kein zureichender Grund. Die Vorschriften sind jedenfalls mit den Art. 2, 12, 14 GG unvereinbar, soweit sie dazu dienen, die Drohung mit dem Abgeltungsbetrag als Mittel zur "Förderung" der Verschmelzung einzusetzen.

Reduziert man den Regelungsgehalt der §§ 15 WGG, 21 WGGDV auf die Befugnis der Anerkennungsbehörde, Wohnungsunternehmen die Anerkennung zu entziehen, für die kein wohnungswirtschaftliches Bedürfnis mehr besteht, gewinnt der weitere Hinweis Schwenders, mit der Anerkennung als gemeinnütziges Wohnungsunternehmen seien wesentliche Steuervorteile verbunden, deshalb müsse es dem Staat, der die Anerkennung gewähre, grundsätzlich auch möglich sein, diese Steuervergünstigungen für die Zukunft zu widerrufen, wenn eine Veranlassung für ihre Gewährung nicht mehr bestehe, einiges Gewicht³⁾.

1) Bodien, 32

2) Schwender, Das Deutsche Bundesrecht, 21

3) Schwender, Das Deutsche Bundesrecht, 21; zu den auch bei solcher Auslegung bestehenden Bedenken vgl. S. 83 ff.

Man wird dem Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz nicht gerecht, wenn man die kompetenzrechtlichen Überlegungen dahingehend fortführt, daß bei der Auslegung nur wohnungswirtschaftliche Aspekte berücksichtigt werden. Die Interpretation hat den Sachzusammenhang mit anderen, auf dem Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz aufbauenden Vorschriften zu berücksichtigen. Das Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz hat deutlichen Bezug zu den an die Anerkennung anknüpfenden abgabenrechtlichen Vergünstigungen. Die Anerkennung ist ein begünstigender Verwaltungsakt, der auf Antrag des Unternehmens ergeht. Da niemandem verwehrt ist, Kleinwohnungen zu bauen, wird ein Unternehmen die mit der Anerkennung verbundenen Pflichten nur mit Rücksicht auf die abgabenrechtlichen Vergünstigungen übernehmen. Beachtet man diesen subventionsrechtlichen Kontext, erscheint die Bedürfnisfrage in einem ganz anderen Licht. Es greift dann die Regel ein, daß auf die Aufrechterhaltung von Subventionen grundsätzlich kein Anspruch besteht. Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gebietet lediglich angemessene Auslauf-fristen¹⁾.

Gerade weil der Anerkennungsbescheid kraft Gesetzes Steuervergünstigungen auslöst, ist aber die Frage zu stellen, ob derartige Einflüsse auf das Steuerrecht gestattet werden können. Die Abhängigkeit der Steuerbelastungsentscheidung von einer Bedürfnisprüfung (§ 15 WGG) erscheint immerhin als Merkwürdigkeit.

Die Einstellung des Bundesverfassungsgerichts zu diesem Problem bedarf einer kritischen Beurteilung²⁾. Das Gericht hatte die Frage zu beantworten, ob § 34 c Abs. 3 1. Alternative EStG 1957 (heute § 34 c Abs. 5 EStG) den rechtsstaatlichen Anforderungen des Grundgesetzes genügt, soweit er die obersten Finanzbehörden der Länder ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesministers der Finanzen die auf ausländische Einkünfte entfallende deutsche Ein-

1) OVG Lüneburg, NJW 77, 773, 774

2) BVerfGE 48, 210 ff.

kommensteuer ganz oder zum Teil zu erlassen oder in einem Pauschbetrag festzusetzen, wenn es "aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig ist". Das Bundesverfassungsgericht hat seine Anstrengungen vornehmlich auf die Frage konzentriert, ob die Ermächtigung hinreichend bestimmt ist. Die dazu gemachte Aussage, die Bestimmtheitsanforderungen seien bei Ermächtigungen zu steuerbegünstigenden Verwaltungsakten geringer als bei Eingriffsermächtigungen, weil deren Grundrechtsrelevanz regelmäßig erheblich gewichtiger sei, ist fragwürdig. Es gibt nur einen einheitlichen (belastenden) Steuerbescheid. Warum das Finanzamt bei der Anwendung derjenigen Vorschriften, die sich auf das Besteuerungsergebnis - die Rechtsfolge - günstig auswirken können, größere Freiheit eingeräumt werden darf, ist schwerlich einzusehen. Von der größeren Freiheit kann auch zu Lasten des Steuerpflichtigen Gebrauch gemacht werden. Für die im Steuerbescheid festgelegte Schuld ist es gleichgültig, ob deren Höhe aus der Anwendung "günstiger" oder "ungünstiger" Vorschriften des Einkommensteuergesetzes resultiert.

Von größerem Interesse ist die weitere Feststellung des Bundesverfassungsgerichts, die Ermächtigung sei auch "mit dem rechtsstaatlichen Grundsatz der gleichen steuerlichen Belastung und damit der Steuergerechtigkeit vereinbar"¹⁾. Begründet wird diese Aussage nicht. Die deutsche Einkommensteuer erfaßt inländische und ausländische Einkünfte gleichermaßen. Es gilt das Welteinkommensprinzip (§§ 1, 2 EStG). Lautet die Steuerwürdigkeitsentscheidung, daß inländische und ausländische Einkünfte in gleicher Weise die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen beeinflussen, läßt sich unter Lastenverteilungsgesichtspunkten eine Vorzugsstellung von Beziehern ausländischer Einkünfte nicht rechtfertigen. Entscheidend ist der Sinn der Steuervergünstigung. Der Gesetzgeber will keine Belastungsgleichheit verwirklichen, er will einen Beitrag

1) BVerfGE 48, 210, 221

zur Konkurrenzfähigkeit der deutschen Wirtschaft auf den ausländischen Märkten leisten. Er verfolgt Gestaltungsziele, wird wirtschaftslenkend tätig. Dienen Steuervergünstigungen oder direkte Subventionen der Wirtschaftslenkung, ist das Mittel gerade die Abweichung vom "Grundsatz gleichmäßiger Belastung"¹⁾. Nur wenn Wirtschaftstätigkeiten ungleich belastet werden, besteht die Chance, daß der Staat über das Steuerrecht Einfluß darauf nehmen kann, welchen Aktivitäten der steuerzahlende Bürger sich zuwendet. Dabei ist es prinzipiell gleichgültig, ob der Staat von ihm favorisierte Betätigungen steuerlich begünstigt oder weniger erwünschte Tätigkeiten stärker belastet. Deshalb bestätigt sich erneut, daß entgegen der Meinung des Bundesverfassungsgerichts die Differenzierung zwischen steuerbegünstigenden und steuerbelastenden Regeln problematisch ist. Entscheidend ist, ob die Abweichung von der Regel die gesetzgeberische Steuerwürdigkeitsentscheidung konkretisiert oder ob die Durchbrechung mit Erwägungen gerechtfertigt werden soll, die mit dem Anliegen, alle gleichmäßig zur Finanzierung der Staatsaufgaben heranzuziehen, gerade nichts zu tun hat.

Mag man somit an der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu § 34 c EStG 1957 kritisieren, daß das Gericht im Zusammenhang mit Förderungsvorschriften im Steuerrecht zu Unrecht Art. 3 GG bemüht²⁾. Daß mit unzutreffenden Maßstäben operiert wird, ändert nichts daran, daß der Einbau subventionsrechtlicher Elemente in das Steuerrecht zulässig ist. Dann muß das Steuerrecht auch Wertungen aufgreifen, die für die Wirtschaftslenkung typisch sind. Dazu gehört die Abhängigkeit der Vergabeentscheidung von wohnungswirtschaftlichen oder ähnlichen Bedürfnissen. Mögen im materiellen Steuerrecht als Einnahmesystem Ermessensentscheidungen mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung kaum zu vereinbaren sein. Für das Subventionsrecht und damit auch für die Verschonungssubventionen sind sie eher typisch³⁾.

1) Tipke, Steuerrecht, 18

2) Dazu allgemein Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip, 238

3) Henke, Das Recht der Wirtschaftssubventionen, 102

III. Die VERHÄLTNISSMÄSSIGKEIT ABGABENRECHTLICHER VERGÜNSTIGUNGEN

In der seit 1980 geführten Diskussion um eine Reform des WGG wird erbittert um die Höhe der den gemeinnützigen Unternehmen zufließenden Vorteile gestritten¹⁾. Von einer Seite - vornehmlich von den freien Wohnungsunternehmen - wird das bei einer ersatzlosen Aufhebung des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes zu erwartende Mehrsteueraufkommen auf ca. 500 Millionen DM geschätzt²⁾. Im 9. Subventionsbericht werden die abgabenrechtlichen Vorteile mit 252 Millionen DM veranschlagt³⁾. Von seiten der nicht dem Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz unterliegenden Wohnungsunternehmen wird darauf hingewiesen, daß zwischen der Tätigkeit von freien und gemeinnützigen Wohnungsunternehmen kein Unterschied mehr bestehe.

Die praktische Bedeutung der im Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz ausgesprochenen Verhaltensbindungen wird eher gering veranschlagt. Dabei spielen die allgemeinen, nicht auf gemeinnützige Wohnungsunternehmen beschränkten Wohnungsbaufinanzierungsprogramme des öffentlich geförderten Sozialen Wohnungsbaues eine Rolle, ferner die allgemeinen mietrechtlichen Vorschriften. Die gemeinnützigen Wohnungsunternehmen verweisen auf die aus dem Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz resultierenden Beschränkungen, gewinnorientiert zu arbeiten, betonen im Gegenzug, daß ihnen die Möglichkeit genommen ist, das allgemeine Instrumentarium des Steuerrechts zur Steuerminderung auszunutzen, und bestreiten folglich ein nennenswertes zusätzliches Steueraufkommen bei Wegfall der durch die Gemeinnützigkeit bedingten Abgabenvorteile⁴⁾.

1) Selchert, BB 85, 345 ff.; Selchert/Lück, BB 85, 1 ff.; Strobel, BB 82, 1001 ff.; Jenkis, BB 1984 Beilage 5

2) Hämmerlein, Deutsche Wohnungswirtschaft 1981, 215

3) Bundestagsdrucksache 10/352, Anlage 2, 423

4) Tepper, Der langfristige Kredit 1984, 196; Jenkis, BB 1984, Beilage 5

1. Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz im Allgemeinen Subventions- recht

Diese Kontroverse ist vor dem Hintergrund des von Ipsen für das Subventionsrecht geprägten Satzes zu würdigen: "Umfang, Ausmaß, Bemessung, Dauer und Regelmäßigkeit der Subventionierung bestimmen sich nach dem jeweiligen gegenständlichen öffentlichen Lenkungsinteresse."¹⁾ Der Satz ist so richtig und präzisierungsbedürftig wie die Feststellung, daß Rechtsvorschriften gerecht sein sollen.

Die Übertragung dieser aus dem Recht der Eingriffsverwaltung stammenden Regel in das Recht der Leistungsverwaltung bereitet einige Schwierigkeiten²⁾.

Nicht eindeutig ist schon, wie der Subventionszweck zu erfassen ist, der die Vergabe begrenzen soll. Einigkeit besteht wohl insofern, als die Vermögensmehrung als solche, die beim Subventionsempfänger durch den Erhalt der staatlichen Leistung eintritt, nicht der Subventionszweck ist³⁾. Eine Zahlung, die ausschließlich der Bereicherung des Empfängers dient, ist eine Schenkung. Verschenken darf der Staat aber gerade nicht⁴⁾.

Für das Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz könnte man entsprechend davon ausgehen, daß sich der Zweck der Abgabenverschonung nicht in der Freistellung des Wohnungsunternehmers von Steuern erschöpft.

1) Ipsen, Öffentliche Subventionierung Privater, 53

2) So auch Stober DÜV 84, 274; Vogel, Festschrift für Ipsen, 539 ff.

3) Henke, Das Recht der Wirtschaftssubventionen, 72

4) Ipsen, Öffentliche Subventionierung, 20, 23; Ipsen VVDStRL 25, 257 ff.; Köttgen DVBL 53, 585, 490; Haverkate, Rechtsfragen des Leistungsstaates, 174; Zuleeg, DÜV 84, 733, 736

Die Steuerbefreiungen werden in der Erwartung gewährt, daß die Wohnungsunternehmen preiswerte Kleinwohnungen errichten und sie zu günstigen Bedingungen vermieten oder veräußern¹⁾.

Das wird insbesondere in den §§ 7 WGG, 12-14 WGGDV deutlich. Das Wohnungsunternehmen darf Wohnungen nur zu angemessenen Preisen überlassen, Angemessen ist der Preis, wenn er den Betrag nicht überschreitet, der zur Deckung der laufenden Aufwendungen nach den Grundsätzen einer ordnungsgemäßen Geschäftsführung im Jahre der Bezugsfertigkeit notwendig ist. Werden Wohnungsbauten veräußert, darf der Kaufpreis den Betrag nicht überschreiten, der zur Deckung der Gesamtkosten und zur Bildung von Rücklagen und Rückstellungen im Rahmen einer ordnungsgemäßen Geschäftsführung notwendig ist.

Diese Beschränkungen des WGG sollen exzessive Geschäftspraktiken unterbinden. Sie haben nicht das Ziel, das Entstehen von Gewinn bei den Wohnungsunternehmen zu verhindern²⁾. Das ergibt sich bereits aus § 11 WGG. Wäre die Gewinnerzielung als solche bereits Ausdruck mangelnder Gemeinnützigkeit, könnte bei Auflösung des Unternehmens kein Vermögen vorhanden sein, das nicht an die Mitglieder zurückzuzahlen ist. Die Annahme, das Entstehen eines Gewinns sei mit der Begründung für die Abgabebefreiung, nämlich der Tätigkeit zum allgemeinen Nutzen, d.h. zum Nutzen der Leistungspartner des Wohnungsunternehmens, unvereinbar³⁾, findet aber auch im übrigen Gesetz keine Stütze. Hätten schon die Vorschriften des Woh-

1) Kirchhof, Verwalten durch mittelbares Einwirken, 18; BVerwG NJW 59, 1098, 1099; insofern ist die Bemerkung des Bundesverwaltungsgerichtes, es entspreche dem Wesen der Subventionen, daß durch sie nur Verluste ausgeglichen werden, dem Subventionsempfänger aber kein Gewinn zufließen soll, zu ungenau.

2) Im Ergebnis Troll, Besteuerung von Vereinen, Stiftungen und Körperschaften des öffentlichen Rechts, 537

3) Selchert/Lück BB 85, 1, 5; Selchert, DStR 1985, 197

nungsgemeinnützigkeitsgesetzes den Zweck, den Anfall von Gewinnen zu unterbinden, wäre der Ausspruch der Steuerbefreiung im KStG und GewStG entbehrlich. Er macht nur Sinn, wenn nach den Vorstellungen des Gesetzgebers ein Wohnungsunternehmen, das die Verhaltensregeln des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes beachtet, gewinnbringend arbeiten kann¹⁾. Allgemeine Überlegungen zum Inhalt des Gemeinnützigkeitsgedankens verbieten sich²⁾. Denn nach § 1 Abs. 2 WGG gelten die anerkannten Wohnungsunternehmen als Unternehmen, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dienen und deren wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb über den Rahmen einer Vermögensverwaltung nicht hinausgeht. Solange die Anerkennung Bestand hat und das Unternehmen keinen Entziehungstatbestand i.S.v. § 19 Abs. 2 WGG verwirklicht, genießt das Unternehmen Handlungsfreiheit. Der Gesetzgeber vertraut darauf, daß etwaige Gewinne des Unternehmens aufgrund der Ausschüttungsbegrenzung (§ 9 WGG) dem gemeinnützigen Zweck dienen.

Die Vergünstigungen sollen der Allgemeinheit zugute kommen. Der Subventionszweck ergibt sich ausschließlich aus §§ 6 Abs. 1, 7 WGG. Die Auffassung, das Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz sei "Ausdruck eines besonderen sozialpolitischen Anliegens der Wohnungsförderung für wirtschaftlich Schwache" findet im Gesetz keinen Rückhalt. Gegen sie spricht vor allem § 5 WGG⁴⁾. Danach darf das Wohnungsunternehmen die Überlassung von Wohnungen, insbesondere ihrer Veräußerung und Vermietung, nicht auf bestimmte Personen beschränken.

Der Satz, der Subventionszweck begrenze Umfang, Ausmaß, Bemessung,

1) Das wird von Felix nicht berücksichtigt (BB 82, 667, 668), wenn er meint, das Gemeinwesen könne auf den vorgegebenen Steueranspruch nur verzichten, wenn Einzelwirtschaften nicht durch die Steuerbefreiung bevorteilt werden, also über das Vehikel des steuerlich guten Zwecks verdienen.

2) Bodien, Einf. XIV.

3) So Strobel, Neues Steuerrecht von A-Z, Stichwort 330/101

4) siehe nächste Seite

Dauer und Regelmäßigkeit der Subventionierung, wird im rechtswissenschaftlichen Schrifttum durchweg aufgegriffen. Zuwendungen, die über einen bestimmten Subventionszweck hinausgehen, sollen dem Gleichheitsgrundsatz oder dem Verhältnismäßigkeitsprinzip zuwiderlaufen¹⁾. Die Anwendung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes wird insbesondere mit dem Argument gerechtfertigt, die Subvention greife in die Rechte des Steuerzahlers ein, der die offenen und Verschönerungssubventionen letztlich zu bezahlen habe²⁾. Subventionen, die nicht durch den Subventionszweck geboten sind, erscheinen als unzulässige Geschenke³⁾.

4) Zu Seite 42:

Das BVerwG (BVerwGE 31, 35) meint, die Allgemeinheit bringe Opfer im Interesse der Versorgung der minderbemittelten Bevölkerung mit billigem Wohnraum. § 7 II WGG betrifft aber nur die objektbezogene Preisgestaltung und läßt für kundenbezogene sozialpolitische Überlegungen keinen Raum. Aus diesem Grunde sieht der Entwurf des Baufinanzierungsausschusses der Arbeitsgemeinschaft der Bauminister und -senatoren der Länder (Argebau) eines zweiten Gesetzes über die Gemeinnützigkeit des Wohnungswesens aus dem Jahre 1984 (unveröffentlicht) in § 3 u.a. die Änderung vor, daß das Wohnungsunternehmen bei der Vermietung vorrangig Angehörige der Bevölkerungsgruppen zu berücksichtigen hat, die ihren Wohnbedarf zu für sie tragbaren Bedingungen am Markt nicht decken können. Dazu zählen insbesondere Personen, deren Gesamteinkommen innerhalb der Grenzen des sozialen Wohnungsbaus liegt. Unter gewissen Voraussetzungen ist ferner ein Belegrecht der Kommunen vorgesehen. Ähnlich lauten die Vorschläge der Bund-Länder-Kommission zur Änderung des Wohnungsgemeinnützigkeitsrechts, vgl. GWW 83, 615

- 1) Zuleeg, DÖV 84, 733, 736; v. Arnim, VVDStRL 39, 327; Bleckmann, Ordnungsrahmen, 98; Haverkate, Rechtsfragen des Leistungsstaates, 174 ff. m.w.N., 175 Fn. 121
- 2) v. Arnim, in: Hansmeyer (Hrsg.), Staatsfinanzierung im Wandel, 734
- 3) Zuleeg, DÖV 84, 736; Vogel, Festschrift für Ipsen, 571

2. Anwendungsprobleme des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes

Die Stellungnahmen im subventionsrechtlichen Schrifttum zur Begrenzung der Subventionen beruhen zumindest auf einer Gleichung mit vielen Unbekannten. Nicht eindeutig ist zunächst, ob das "Schenkungsverbot" nicht lediglich eine Umschreibung von § 14 HGrG ist, der bestimmt, daß Zuwendungen im Haushaltsplan nur veranschlagt werden dürfen, wenn der Bund oder das Land an der Erfüllung bestimmter Zwecke ein erhebliches Interesse hat, das ohne die Zuwendung nicht oder nicht im notwendigen Umfang befriedigt werden kann. § 14 HGrG gilt für Steuervergünstigungen nicht. Ist man der Meinung, der Vorschrift liege eine verallgemeinerungsfähige, auch auf Verschonungssubventionen anwendbare Regel zugrunde, ist ihre Anwendung auf die Rechtsbeziehungen zwischen Staat und Bürger höchst problematisch¹⁾.

Gegen die Übertragung bestehen schon deshalb erhebliche Bedenken, weil in die Wirtschaftlichkeitsentscheidung zwangsläufig Erwägungen darüber einfließen, welche Aufgaben vorrangig in Angriff zu nehmen sind. Haushaltswirtschaftliche Planung bedingt ein Denken in makroökonomischen Zusammenhängen (Art. 109 GG). Das Verhältnismäßigkeitsprinzip stammt aus der Ideenwelt der Freiheitsrech-

1) Bejahend, Bleckmann, Ordnungsrahmen, 98; Verneinend, Vogel, Festschrift für Ipsen, 549, im Urteil des BVerwG vom 19.12.1958, DVBl 59, 573 ff. heißt es: Ein Verstoß gegen den Grundsatz, daß der Staat nichts verschenken dürfe, könne allenfalls dienstaufsichtsrechtliche Maßnahmen gegen den Übertreter auslösen, stehe aber der Gültigkeit des Subventionsversprechens nicht entgegen, es sei denn, daß der Empfänger des Versprechens sich bewußt war, eine ihm nicht zustehende Leistung zugesichert erhalten zu haben, und deshalb keinen Vertrauensschutz verdiene.

te¹⁾. Es hat deutlichen Individualbezug und ist kaum darauf vorbereitet, makroökonomische Prozesse zu lenken.

Das gilt insbesondere für den Bereich der Steuervergünstigungen. So klingt etwa die Aussage vernünftig, eine Subvention verstoße gegen das Übermaßverbot, wenn sie ein Verhalten prämiere, das auch ohne die Subvention getätigt worden wäre. Ihr Aussagewert wird aber erheblich reduziert, wenn man gleichzeitig versichert, es sei praktisch kaum möglich, diejenigen Begünstigten herauszufinden, die das von staatswegen erwünschte Verhalten ohne steuerlichen Anreiz erbracht hätten²⁾.

Noch unhaltbarer wird die Argumentation, wenn man das von von Arnim gebildete Beispiel betrachtet³⁾. Von Arnim meint, um vielleicht 5 zusätzliche Prozent Bauvolumen zu bewirken, müsse man einkalkulieren, daß 95 % der vom Staat aufgewandten Mittel von Personen in Anspruch genommen würden, die ohnehin zum Bauen entschlossen seien, nur wisse man eben nicht, welche 95 % dies seien. Ist das Förderungsziel nur erreichbar, wenn man einen hohen Mitnahmeeffekt einkalkuliert, dann ist die Inkaufnahme der "Mitnehmer" eben rechtmäßig. Steuerbefreiungen zielen insgesamt eher auf makroökonomische Wirkungen, individuelle Folgen interessieren weniger.

Wer sich für die Übertragung originär haushaltsrechtlicher Prinzipien auf das Außenverhältnis entschließt, kann ferner ihren Einsatz kaum auf die Leistungsverwaltung beschränken, wird den Ein-

1) Forsthoff, Lehrbuch des Verwaltungsrechts, Bd. I, 288, 289

2) v. Arnim, Schriften des Vereins für Socialpolitik, Bd. 134, 73; Derselbe, VVDStRL 39, 328

3) v. Arnim, VVDStRL 39, 328, Fn. 171

wand des von einem Eingriff Betroffenen zulassen müssen, der Verwaltungsakt sei rechtswidrig, weil er dem Staat zu teuer komme. Das Wirtschaftlichkeitsgebot gilt gleichermaßen für Mittel, die in der Eingriffs- und Leistungsverwaltung eingesetzt werden.

An diesem Ergebnis ändert sich wenig, wenn man darauf hinweist, daß jede Subvention letztlich vom Steuerzahler finanziert werden müsse. Zwischen der Steuererhebung und der Verwendung der eingenommenen Mittel läßt sich kein Bezug herstellen. Zum Wesen der Steuer gehört es, daß jedwedes Steueraufkommen für beliebige Aufgaben verwandt werden darf. Zwischen dem Einnahmesystem und dem Ausgabesystem ist zu trennen. Rechte des Steuerzahlers können nur durch die Steuerlast selbst tangiert werden¹⁾.

Die These, daß Steuervergünstigungen rechtswidrig sind, wenn sie - gemessen am Subventionszweck - zu üppig ausfallen, setzt stillschweigend voraus, daß der Verfassung Maßstäbe entnommen werden können, wieviel Mittel der Staat für den jeweiligen Subventionszweck ausgeben darf.

Die Suche nach solchen Maßstäben kann nur Verlegenheit bereiten. Daraus erklärt sich auch, daß das Bundesverfassungsgericht bei Maßnahmegesetzen mit wirtschaftspolitischer Zwecksetzung die Frage, ob eine Maßnahme zwecktauglich ist, nur unter dem Gesichtspunkt prüft, ob das eingesetzte Mittel "objektiv untauglich", "objektiv ungeeignet", "schlechthin ungeeignet" ist²⁾. Während man bei direkten Subventionen immerhin das Ausgabevolumen festlegen kann, ist bei Steuervergünstigungen die Höhe der entgehenden Einnahmen allenfalls rückblickend anhand der eingetretenen Veränderungen grob schätzbar. Respektiert man die Freiheit des Gesetzgebers, in gewissen Grenzen frei darüber zu entscheiden, mit wel-

1) So Papier, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundrechtliche Demokratieprinzip, 77 ff.

2) BVerfGE 30, 250, 363

cher Intensität er "sein" Subventionsziel verfolgt, geraten Angaben zur richtigen Dosierung der Abgabenvergünstigung in die Nähe der Spekulation¹⁾.

Gerade weil Aussagen über die Wirkung von Steuervergünstigungen höchst problematisch sind, hat die These, überdosierte Steuervergünstigungen seien unverhältnismäßig, ihre unerwarteten Schattenseiten. Das Rechtswidrigkeitsurteil führt nicht nur zum Subventionsstop, wirft auch die Frage nach der Rückforderung rechtsgrundlos gewährter Leistungen auf. Daß es für die Rechtmäßigkeit der Subventionsgewährung auf den vom Staat angestrebten Endzweck ankommt, die Rückforderung hingegen nur an dem vom Subventionsempfänger verlangten Verhalten ausgerichtet werden darf²⁾, bedürfte näherer Begründung. Mit der Entscheidung, daß die Vergünstigung wegen "Überdosierung" rechtswidrig ist, werden die Risiken einer Fehleinschätzung zu einem großen Teil auf den Subventionsempfänger abgewälzt.

Man kann erwarten, daß der Begünstigte sich über die Voraussetzungen der Befreiung vergewissert. Ob der Subventionsempfänger sich aber auch darüber Gedanken machen muß, ob der Staat in seiner Gunst übermäßig ist, ihm etwas schenkt, dürfte auf einem anderen Blatt stehen. Das sei am Beispiel des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes erläutert. Das Wohnungsunternehmen hat die Verhaltensregeln des Gesetzes zu beachten. Fehlinterpretationen führen erst nach Abmahnung zur Entziehung der Anerkennung. Dem Wohnungsunternehmen aufzugeben, den Markt zu studieren und darauf zu achten, ob für seine Existenz ein Bedürfnis besteht (§ 15 WGG), dürfte kaum angebracht sein.

1) Grundsätzlich a.A. Haverkate, Rechtsfragen des Leistungsstaates, 169 ff., der aber kaum erfüllbare Anforderungen an den Subventionsgesetzgeber stellt, vgl. 204

2) So Haverkate, Rechtsfragen des Leistungsstaates, 177 Fn. 126

Insgesamt ist wohl die eher resignierende Feststellung von Vogel zutreffend, der Satz, der Staat dürfe nichts verschenken, lasse sich als ein Rest vernunftrechtlichen Bemühens um eine rechtliche Legitimierung der Staatsaufgaben begreifen¹⁾. Für die Legitimation jeder einzelnen Aufgabe sei zu verlangen, daß sie sachlich begründbar sei. - Daß sich mit einer solchen Forderung kaum eine Subvention wegen Zweckverfehlung stoppen läßt, sollte einsichtig sein. Deshalb ist es verständlich, daß bisher noch kein Gericht eine Subvention mit Rücksicht auf das Übermaßverbot für verfassungswidrig befunden hat.

3. Steuervergünstigungen und Verhältnismäßigkeitsprinzip

Speziell Steuervergünstigungen weisen Strukturmerkmale auf, die zur Zurückhaltung im Umgang mit dem Verhältnismäßigkeitsprinzip mahnen.

Die auf gesetzlicher Grundlage beruhende Steuerbefreiung begründet ein eher loses, konturenarmes Rechtsverhältnis, was insbesondere dann gilt, wenn die Vergünstigung zeitlich nicht befristet ist. Wie groß die Zahl der Personen ist, die sich durch die Vergünstigung zu dem erwünschten Verhalten bewegen lassen, ist im Zeitpunkt des Gesetzeserlasses kaum vorauszusagen, muß gewissermaßen erst ausprobiert werden; lediglich bei traditionsreichen Subventionen (z.B. Steuervergünstigungen für Bauherren) kann man mit Erfahrungswerten operieren. Ist der Erfolg übermäßig groß, sind "Kurskorrekturen" für die Zukunft denkbar. "Reparaturen" an verwirklichten Tatbeständen, etwa mit dem Argument, das Subventionsprogramm erfreue sich allzu großer Beliebtheit, der Einnahmeausfall sei deshalb übermäßig, kommen nicht in Betracht. Vorgeschaltete Kontrollverfahren - wie etwa das Anerkennungsverfahren nach

1) Vogel, Festschrift für Ipsen, 552

dem Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz - ändern an diesem Befund wenig. Denn im Zeitpunkt der Anerkennung ist nicht vorauszusehen, wie sich die Geschäfte des Unternehmens entwickeln werden.

Steuervergünstigungen in Wirtschaftsbereichen, wie z.B. der Wohnungsbauförderung, sind langfristig angelegt. Ob z.B. das Ziel, eine ausreichende Zahl von Kleinwohnungen (§ 6 WGG) zu angemessenen Bedingungen (§ 7 WGG) der Allgemeinheit (§ 5 WGG) zur Verfügung zu stellen, erreicht wird, läßt sich - wenn überhaupt - nur nach langer Beobachtungszeit feststellen. Für den Zweck der Wirtschaftslenkung werden vornehmlich die periodischen Steuern eingesetzt. Selbst die Zusammenrechnung der geschätzten Steuerausfälle über mehrere Perioden sagt wenig darüber aus, ob der staatliche Aufwand in Gestalt des Einnahmeverzichts bezogen auf das Förderungsziel angemessen ist. In welchem Maße sich z.B. die gemeinnützigen Wohnungsunternehmen im Kleinwohnungsbau engagieren und wie hoch ihre Gewinne und damit die Steuerausfälle sind, hängt von zahlreichen Faktoren ab und ist keineswegs nur mit den Steuerbefreiungen zu erklären. Deshalb sind auch Aussagen über den Umfang des Einnahmeverzichts des Staates, die aus den Gewinnen der Wohnungsunternehmen abgeleitet werden, mehr als fragwürdig.

Selbst das so plausible Argument, die Steuervergünstigungen verfehlten jedenfalls dann ihren Zweck, wenn das geförderte Verhalten in großem Umfang auch bei Personen zu beobachten sei, die keine staatliche Unterstützung erhalten¹⁾, besagt zunächst lediglich, daß verschiedene Unternehmen auf demselben Markt gleiche Leistungen erbringen. Eine Aussage über die Ursachen ist damit noch nicht getroffen. Denkbar ist etwa, daß die nicht dem WGG unterliegenden Unternehmen von anderen staatlichen Förderungsmaßnahmen profitieren. Nicht auszuschließen ist, daß sich der "freie" Unternehmer

1) Vgl. zu diesem Argument im Zusammenhang mit dem Wohnungsbau-
markt Selchert/Lück, BB 85, 1

nur während einer Phase im Kleinwohnungsbau engagiert, in der die Marktverhältnisse besonders günstig sind. Ferner müßte ermittelt werden, wie sich Steuerbelastung und Steuerfreistellung auswirken. Berücksichtigt man, daß der Bundesgesetzgeber sich veranlaßt sah, durch das Steuerbereinigungsgesetz 1984 eine auch auf die Wohnungsbauunternehmen zielende Klausel in das Einkommensteuergesetz einzufügen, nach der die Absicht, die Einkommensteuer zu mindern, nicht als Gewinnerzielungsabsicht gilt (§ 15 Abs. 2 S. 2 EStG), scheint das Urteil über die Auswirkungen von Steuerbefreiungen nicht so ohne weiteres möglich zu sein.

Unterstellt man einmal, daß in bestimmten Zeiten die Steuervergünstigung als entbehrlich erscheint, sind möglicherweise Vorhalteüberlegungen zu berücksichtigen. So mögen z.B. das Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz und die darauf aufbauenden Steuervergünstigungen überflüssig sein, wenn und soweit die gleichen Ziele über die allgemeine Wohnungsbauförderung angesteuert werden. Gleichwohl mag es gute Gründe für die Beibehaltung der Gemeinnützigkeit geben, wenn die staatliche Entscheidung dahingehend getroffen werden soll, primär die allgemeine Wohnungsbauförderung zu korrigieren. So wird z.B. die Abschaffung der Besteuerung des Nutzungswerts der Wohnung im eigenen Haus (§ 21 Abs. 2 EStG), die sich in der Vergangenheit beim Bau von Einfamilienhäusern mit Einliegerwohnung durchweg als Subvention erwiesen hat²⁾, erhebliche Auswirkungen auf den Wohnungsmarkt haben. Das kann zu einer veränderten Einschätzung des WGG führen, zumal wenn an ihm gewisse Korrekturen vorgenommen werden. Gerade wenn man den Zusammenhang zwischen den unterschiedlichsten Formen der Einflußnahme auf den Wohnungsmarkt berücksichtigt, die vom Mietrecht über direkte Subventionen bis zu offenen und versteckten Steuervergünstigungen reichen, ist ein ausschließlich auf ein Förderungsgesetz bezogenes Urteil über die Verhältnismäßigkeit kaum willkürfrei zu treffen.

1) Tipke, Lehrbuch, 179 f.

2) Dazu S. 43 Fn. 4

IV. ERGEBNIS

Mit Art. 105 GG ist es vereinbar, daß Voraussetzungen für die Gewährung von Steuervergünstigungen in einem Sachgesetz i.S.d.

Art. 73 ff. GG geregelt werden. Vorausgesetzt wird lediglich, daß dieses Gesetz einen vom Steuergesetz ablösbaren Gehalt hat. Art. 108 GG läßt es zu, daß Finanzbehörden an Verwaltungsakte anderer Behörden gebunden sind. Der fachfremden Behörde darf aber kein mit steuerrechtlichen Grundsätzen unvereinbarer Einfluß auf den Besteuerungsanspruch eingeräumt werden.

Das Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz ist ein wohnungswirtschaftliches Gesetz i.S.v. Art. 74 Nr. 18 GG, auf das in anderen Gesetzen - vor allem in Steuergesetzen - Bezug genommen wird. Der von der Bezirksregierung erlassene Anerkennungsbescheid hat zulässige steuerrechtliche Folgewirkungen. Die mit einer Ausnahmegewilligung verbundene abgabenrechtliche Auflage hat nur die klarstellende Bedeutung, daß mit der bewilligten Tätigkeit die steuerfreie Zone verlassen wird; die Steuerpflicht wird durch das Steuergesetz und nicht durch die "Auflage" begründet.

Mit Rücksicht auf die steuerrechtlichen Folgewirkungen ist die Entscheidung über die Entziehung der Anerkennung keine Ermessensentscheidung. Sie zieht die Auferlegung eines Abgeltungsbetrags zwingend nach sich. § 19 Abs. 5 WGG ist mit Art. 106 GG unvereinbar, soweit die Vorschrift der Anerkennungsbehörde die Möglichkeit einräumt, den Empfänger des Abgeltungsbetrags zu bestimmen. Bei direkten Subventionen steht der Rückforderungsanspruch dem jeweiligen Subventionsgeber und nicht der Anerkennungsbehörde zu.

Die Entziehung der Anerkennung wegen Entfallens eines volks- oder wohnungswirtschaftlichen Bedürfnisses für den selbständigen Fortbestand des gemeinnützigen Wohnungsunternehmens kann nicht als Mittel zur Unternehmenskonzentration eingesetzt werden. Die Vor-

schrift konkretisiert den subventionsrechtlichen Grundsatz, daß auf die Aufrechterhaltung von Subventionen grundsätzlich kein Anspruch besteht. Diese Regel ist auch bei steuerrechtlichen Subventionen zu beachten.

Ob der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz im Subventionsrecht mit der Folge angewandt werden kann, daß zu großzügig bemessene Subventionen rechtswidrig sind, ist zweifelhaft. Die Überlagerung des Risikos der Fehleinschätzung auf den Subventionsnehmer ist unangemessen. Bei langfristig angelegten steuerrechtlichen Vergünstigungen ist ein Urteil über die Verhältnismäßigkeit kaum möglich.

TEIL B: FREIHEIT UND BINDUNG IM STEUERRECHTLICHEN SUBVENTIONSVERHÄLTNIS

I. DAS STEUERRECHTLICHE SUBVENTIONSVERHÄLTNIS ALS GESETZ- LICHES SCHULDERVERHÄLTNIS

Das Wohnungsunternehmen, das die Anerkennung nach dem Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz beantragt, muß der Anerkennungsbehörde eine den Vorschriften des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes entsprechende Satzung unterbreiten. Es erklärt damit die Bereitschaft, die Verhaltensregeln des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes zu beachten. Der Anerkennungsbescheid enthält die Feststellung, daß die Satzung den gesetzlichen Vorschriften entspricht. Er verleiht dem Antragsteller nicht einen irgendwie gearteten öffentlich-rechtlichen Status, macht das Unternehmen insbesondere nicht zu einem Hoheitsaufgaben wahrnehmenden beliebigen Unternehmer. Und schließlich enthält der Anerkennungsbescheid keine Aussage über etwaige dem Unternehmer zu gewährende Vergünstigungen. Eine Regelung der Steuervergünstigungen im Anerkennungsbescheid bedarf es nicht, weil die Steuergesetze selbst auf dem Anerkennungsbescheid aufbauen. So bestimmt z.B. § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG, daß Wohnungsunternehmen von der Körperschaftsteuer befreit sind, solange sie aufgrund des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes anerkannt sind.

Beachtet man, daß der Anerkennungsbescheid kraft Gesetzes Steuervergünstigungen auslöst, so dürfte kein Zweifel daran bestehen, daß der Unternehmer nach der Anerkennung strebt, weil er Kenntnis von den steuerlichen Vergünstigungen hat. Die abgabenrechtliche Vorzugstellung ist eine nicht wegzudenkende Voraussetzung des Antrags. Gründe, Lasten zu übernehmen, ohne an die Vorteile zu denken, sind nicht ersichtlich.

Nicht wesentlich anders sind die Rechtsbeziehungen aus der Sicht der Anerkennungsbehörde zu beurteilen. Wenngleich sie im Anerken-

nungsbescheid selbst keine Vorteile zu verteilen hat, erläßt sie ihn im Bewußtsein seiner steuerrechtlichen Wirkungen. Durch den Anerkennungsbescheid entsteht ein gesetzliches Schuldverhältnis. Das Wohnungsunternehmen unterwirft sich den Bedingungen des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes, um die abgabenrechtlichen Vergünstigungen zu erhalten. Der Staat in Gestalt der Anerkennungsbehörde ist sich bewußt, dem Unternehmen mittels des Anerkennungsbescheids zu den gesetzlich geregelten Vorteilen zu verhelfen. Dies geschieht, weil das Unternehmen an dem Erreichen der im Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz dokumentierten Staatsziele mitwirken soll. Die abgabenrechtlichen Vergünstigungen sind insgesamt Geschäftsgrundlage für die Rechtsbeziehungen zwischen der Anerkennungsbehörde und dem Unternehmen. Auch ohne daß ein Vertrag oder Verwaltungsakt dies ausdrücklich festlegt, besteht kraft Gesetzes eine wechselseitige Abhängigkeit der Leistungen der Beteiligten.

Der Leistungsinhalt wird durch das Gesetz festgelegt. Das Wohnungsunternehmen verpflichtet sich zum Bau von Kleinwohnungen (§ 6 WGG), ferner zur Zurückhaltung bei der Preisgestaltung (§ 7 WGG). Der genaue Umfang seiner Leistungen bleibt allerdings offen. Der Entscheidungsfreiheit des Unternehmers, sich mehr oder weniger im Kleinwohnungsbau zu engagieren, sind die Leistungen des Subventionsgebers angepaßt. Das zeigt sich insbesondere bei den ertragsabhängigen Steuern. Erhöhte Gewinne lassen die Steuerbefreiung als gewichtiger erscheinen. Andererseits wirken sich ertragssteuerliche Befreiungen überhaupt nicht aus, falls das Unternehmen Verluste macht. Die Steuerbefreiung bedingt Chancen und Risiken, die nicht voneinander getrennt werden dürfen. Deshalb wird das Unternehmen in den Jahren, in denen sich die Steuervergünstigungen nicht auswirken, auch keine Freistellung von den Bindungen des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes verlangen können.

Ob das Wohnungsunternehmen im Rahmen des gesetzlichen Schuldverhältnisses durch Pflichten gebunden ist oder ob es lediglich durch Obliegenheiten belastet ist, mag zweifelhaft sein. Die Entscheidung

fällt deshalb schwer, weil schon im Zivilrecht kein Einverständnis darüber herrscht, durch welche Strukturmerkmale sich Pflichten von Obliegenheiten unterscheiden¹⁾. Als Strukturmerkmal wird u.a. das Fehlen von Erfüllungsansprüchen genannt. Das ist zwar zutreffend, nur fehlen auch bei den sog. Naturalobligationen sowie bei den echten Nebenpflichten Erfüllungsansprüche. Unklar ist, ob sich Pflichten und Obliegenheiten durch ihren Zweck unterscheiden. Daß die Obliegenheiten im eigenen Interesse des Belasteten und nicht im Interesse des Gegners zu erfüllen ist, läßt sich z.B. schwerlich für § 254 Abs. 1 BGB behaupten. Angesichts dieser Unsicherheiten verwundert es nicht, daß die Obliegenheiten teilweise als "Rechtspflichten ohne unmittelbaren Zwang", teilweise als "Pflichten geringerer Intensität" und schließlich die Beobachtung des obliegenden Verhaltens als "tatbestandliche Voraussetzung für die Entstehung oder Erhaltung des Gläubigerrechts" umschrieben wird.

Soweit man sich im öffentlichen Recht dazu entschließt, Pflichten und Obliegenheiten zu unterscheiden²⁾, kann es nicht darum gehen, aus einem durch Abstraktion gewonnenen Allgemeinbegriff Ergebnisse abzuleiten. Die Aufgabe kann nur darin bestehen, sich nähere Gedanken über den Inhalt der jeweiligen Sollensanordnung zu machen³⁾. Verständigt man sich darauf, daß es Pflichten unterschiedlichsten Inhalts gibt, erscheint der Begriff Obliegenheit durchaus als verzichtbar. Man entgeht auf diese Weise vor allem der naheliegenden Versuchung, die Obliegenheit im Gegensatz zur (echten) Pflicht von vornherein als geringere Belastung einzustufen. So ist z.B. die Aussage, die Nichterfüllung von Pflichten löse direkten oder indirekten Zwang in Form von Erfüllungs- und Schadensersatzansprüchen

-
- 1) Vgl. dazu Schmidt, in: Staudinger, Rdnr. 221 ff. vor § 241 ff.; Kramer, in: Münchener Kommentar, Rdnr. 44 vor § 241; Esser, Schuldrecht, § 28, 5; grundlegend R. Schmidt, Die Obliegenheiten
 - 2) Z.B. Maurer, Allgemeines Verwaltungsrecht, § 19 Rdnr. 25; Riedel, VerwArch 1984, 227
 - 3) Vgl. auch für das Zivilrecht Schmidt, in: Staudinger, Rdnr. 242 vor § 241 ff.

aus, die Nichterfüllung von Obliegenheiten habe keinen Zwang zur Folge, sondern belaste mit Nachteilen, eher geeignet, die verfassungsrechtliche Bewertung zu erschweren. Daß die Belastung mit Nachteilen eine andere Form von Zwang ist, läßt sich kaum bestreiten. Ebenso sicher ist, daß je nach Ausgestaltung des "Nachteils" die Obliegenheit härter trifft als die Pflicht.

Betrachtet man das durch den Anerkennungsbescheid entstehende gesetzliche Schuldverhältnis unter diesen Gesichtspunkten, ist festzustellen, daß der Anerkennungsbehörde jedenfalls nicht die Befugnis eingeräumt ist, die Beachtung der Verhaltensgebote des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes vollstreckungsrechtlich durchzusetzen. Stellt die Anerkennungsbehörde Verstöße gegen die Vorschriften des WGG fest, kann sie deren Behebung und den Ausgleich der bereits eingetretenen wirtschaftlichen Folgen verlangen (§ 23 Abs. 6 WGGDV). Eine derartige Aufforderung der Anerkennungsbehörde ist zwar insofern ein Verwaltungsakt, als der Verstoß gegen die Verhaltensregeln mit Bindungswirkung festgestellt wird. Der Verwaltungsakt ist aber kein Instrument, um vollstreckungsrechtlichen Zwang auf das gemeinnützige Wohnungsunternehmen auszuüben. Das WGG kennt als Sanktion nur das Verfahren zur Entziehung der Anerkennung. Das Abmahnverfahren hat lediglich den Zweck, dem Wohnungsunternehmen die Möglichkeit einzuräumen, die Entziehung der Anerkennung zu vermeiden. Dieser Zusammenhang zwischen der Beanstandungsverfügung und dem Entziehungsverfahren wird in § 23 Abs. 6 Satz 2 WGGDV deutlich. Danach kann das auf die Behebung eines Mangels gerichtete Verlangen mit dem Hinweis verbunden werden, daß nach ergebnislosem Ablauf einer hierfür gesetzten Frist das Verfahren zur Entziehung der Anerkennung eingeleitet wird. Um die Beachtung der Verhaltensregeln zu gewährleisten, vertraut der Gesetzgeber also auf die Präventivwirkung des Verfahrens zur Entziehung der Anerkennung¹⁾.

1) So OVG Münster, NJW 83, 469

Ob das Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz für das Wohnungsunternehmen Pflichten birgt, deren Verletzung Schadensersatzansprüche des Subventionsgebers begründen kann, ist zweifelhaft. Schadensersatzansprüche sichern Interessen des Partners ab. Sie sind regelmäßig nach dem Gewicht des jeweiligen Pflichtverstoßes und dessen Auswirkungen auf Rechtsgüter des Geschädigten gestuft. Das Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz kennt ausschließlich die Entziehung der Anerkennung und die Auferlegung eines Abgeltungsbetrags (§ 19 WGG). Man wird weder die Entziehung der Anerkennung noch den Abgeltungsbetrag als Äquivalent verstehen können, mit dem eine Rechtsgüterbeeinträchtigung des Subventionsgebers ausgeglichen werden soll. Der Abgeltungsbetrag soll nicht einen Schaden ausgleichen, sondern die durch die Anerkennung erlangten Vorteile rückgängig machen (§ 19 Abs. 5 WGG, § 21 Abs. 4 WGGDV), falls die Bedingungen für die Vorteilsgewährung nicht erfüllt werden.

Erst recht sind die Leistungen des Subventionsgebers und -nehmers nicht nach Art eines gegenseitigen Vertrages miteinander verknüpft. Steuerliche Subventionen gehören zu den indikativen Lenkungsinstrumenten; sie wirken motivationsbestimmend¹⁾. Im Idealfall sollten sie so bemessen sein, daß sie gerade ausreichen, um den Subventionsnehmer zu dem erwünschten Verhalten zu veranlassen. Sie richten sich jedenfalls nicht nach einem irgendwie zu bestimmenden "Marktwert" der vom Subventionsnehmer zu erbringenden Leistungen, sondern ausschließlich danach, welches Vorteilsangebot der Subventionsgeber als hinreichend zugkräftig ansieht. Die Entscheidung des Subventionsnehmers hängt nur bedingt von der Subventionshöhe und der Art sowie dem Umfang des von ihm erwarteten Verhaltens ab. Er wird sich dann entschließen, nach der Subvention zu streben, wenn eine Gesamtabwägung ergibt, daß ein Wirtschaften unter Mitnahme der Subvention günstig erscheint. Diese für alle Formen von Subventionen zutreffende Feststellung liegt auch § 264 Abs. 6 StGB zugrunde.

1) Friauf, 55. Juristentag, 9

Dort wird die Subvention als Leistung ohne marktmäßige Gegenleistung ausgewiesen.

Es bleibt deshalb zunächst die bescheidene Feststellung, daß die Erfüllung der Verhaltensbedingungen nach dem WGG Voraussetzung für die Gewährung von Steuervergünstigungen ist. Ob die Erfüllung dieser Voraussetzungen eine dem Subventionsgeber geschuldete Leistung ist, bleibt trotz des Wortlautes der §§ 6, 7 WGG zweifelhaft. Die Einführung des Anerkennungsverfahrens, das mit einem gestaltenden Verwaltungsakt abschließt, hat ausschließlich den Zweck, divergierende Beurteilungen verschiedener Behörden über die Frage zu verhindern, ob das Unternehmen die Voraussetzungen für die Steuervergünstigungen erfüllt¹⁾. Berücksichtigt man diesen Umstand, wird man davon ausgehen müssen, daß zwischen den steuerlichen Vergünstigungen für gemeinnützige Wohnungsunternehmen und sonstigen steuerlichen Vergünstigungen, bei denen ausschließlich die tatsächliche Verwirklichung des Befreiungstatbestands maßgeblich ist, kein Unterschied besteht. Danach ergibt sich folgendes Bild: Die Freiheit zur Aufnahme und Aufgabe einer wirtschaftlichen Tätigkeit ist im allgemeinen Steuerrecht eine Selbstverständlichkeit. Das Steuerrecht läßt einzelne wirtschaftliche Aktivitäten mehr oder weniger finanziell lohnenswert erscheinen, es übt aber keinen Zwang zur Aufnahme oder Beibehaltung aus. Gerade weil dem Steuerrecht in diesem Sinne Zwangswirkung fehlt, sind Steuervergünstigungen das Mittel, um den Steuerbürger aus freiem Entschluß zu einem Verhalten zu bewegen. Die Inanspruchnahme steuerlicher Vergünstigungen erzeugt lediglich insoweit Bindungswirkung, als verwirklichte Steuertatbestände für die Vergangenheit nicht geändert werden können. Werden z.B. Einkünfte aus wissenschaftlicher Tätigkeit mit einem Vorzugssteuersatz angereizt, verbindet das Einkommensteuerrecht damit nicht die Verpflichtung zu wissenschaftlicher Arbeit. Das Einkommensteuerrecht knüpft an den verwirklichten Befreiungs- oder Vergünstigungstatbestand an,

1) Vgl. S. 15

mag er aus freien Stücken oder aufgrund vorheriger Verpflichtung erfüllt worden sein. Weil Steuervergünstigungen keine Pflicht zur Aufnahme oder Beibehaltung der begünstigten Tätigkeit begründen, herrscht in gewissem Sinne "Waffengleichheit". Diese Präzisierungen sind zu beachten, wenn man von Pflichten des gemeinnützigen Wohnungsunternehmens spricht. Es handelt sich wohl eher um Obliegenheiten.

II. DIE PFLICHTENLAGE IN DEM DURCH VERTRAG ODER VERWALTUNGSAKT GEREGELTEN SUBVENTIONSVERHÄLTNIS

Wird die Subventionsvergabe durch einen öffentlich-rechtlichen Vertrag oder durch einen Verwaltungsakt gesteuert, ändert sich nichts daran, daß zwischen der Leistung des Subventionsgebers und der des Subventionsnehmers ein Bedingungszusammenhang besteht. Zweck der Subvention ist die Veranlassung eines bestimmten Verhaltens des Subventionsnehmers. Der Subventionsempfänger ist nur deshalb bereit, an der Erreichung des Subventionszwecks mitzuwirken, weil er finanzielle Anreize erhält.

Welcher Art diese Abhängigkeit zwischen der Leistung des Subventionsgebers und der des Subventionsnehmers ist, ist wenig klar. Henke hat keine Bedenken dagegen, den Subventionsvertrag als gegenseitigen Vertrag im Sinne der §§ 320 ff. BGB und als Austauschvertrag im Sinne des § 56 VwVfG einzustufen¹⁾. Dagegen wird man schon einwenden können, daß zunächst einmal begründet werden müßte, daß überhaupt eine Leistungspflicht gegenüber dem Vertragspartner bestehen soll. Dazu bemerkt Henke selbst an anderer Stelle, daß die Pflicht des Subventionsempfängers häufig in Form einer Sanktion für den

1) Henke, Subventionsrecht, 33; ders., DVBl 84, 851

Fall ihrer Nichterfüllung gekleidet sei¹⁾. Greift man die zivilrechtliche Unterscheidung von Verpflichtung und Obliegenheit auf, läßt sich aus der Existenz einer Sanktion gerade nicht auf das Vorliegen einer Pflicht schließen. Denn der mit der Nichterfüllung der Obliegenheit verbundene Nachteil ist ebenfalls eine Sanktion.

Der Lösung kommt man näher, wenn man etwa überlegt, ob der Subventionsgeber nach dem Vertrag einen Anspruch darauf hat, daß der Subventionsnehmer seine Leistung erbringt. Das dürfte eher zu verneinen sein. Auch die vertraglich gesteuerte Subventionierung soll influenzierende Lenkung sein. Der Vertrag sichert, daß der Subventionsgeber seine Leistung zurückerhält, falls der Subventionsnehmer die Vergabebedingungen nicht beachtet. Er soll dem Subventionsgeber aber nicht die Möglichkeit eröffnen, den Subventionsnehmer mit Hilfe der Gerichte zur Mitwirkung an der Erreichung des Subventionszwecks zu zwingen. Um das an einem Beispiel zu verdeutlichen: Ein Unternehmer erhält einen Investitionszuschuß zur Errichtung eines Betriebes im Zonenrandgebiet. Im Vertrag ist vorgesehen, daß der Unternehmer den Betrieb mindestens fünf Jahre aufrechterhalten muß. Der Subventionsgeber mischt sich mit einem solchen Vertrag nicht in die wirtschaftliche Entscheidungsfreiheit des Unternehmers ein, ob der Betrieb fortgeführt oder stillgelegt werden soll. Die Subvention ist nicht als Rechtfertigung dafür gedacht, daß Zwang zur Fortführung unrentabler Betriebe ausgeübt wird. Die Einhaltung der Bindungsfrist ist lediglich eine Voraussetzung dafür, daß der Unternehmer nach Fristablauf die Subvention endgültig behalten darf. Daß in den Vergabebedingungen für Subventionen regelmäßig nur ein Rückforderungsanspruch des Subventionsgebers vorgesehen ist, liegt also weder daran, daß die Pflichten des Subventionsnehmers nicht direkt formuliert werden sollen, noch ist der Grund, daß die dem Güteraustauschrecht des BGB entlehnten Regeln für die Leistungsstörungen im Subventionsvertrag

1) Henke, Subventionsrecht, 240

nicht recht passen¹⁾. Die Formulierung in den Vergabebedingungen trägt vielmehr dem Anliegen Rechnung, einen Erfüllungsanspruch gegen den Subventionsnehmer gerade nicht zu begründen.

Wird die Subvention auf der Basis eines Verwaltungsakts abgewickelt, sind die für den Subventionsnehmer maßgeblichen Verhaltensregeln üblicherweise in Vergabebedingungen enthalten, die Bestandteil des Verwaltungsakts sind²⁾. Damit verändert sich die Form staatlichen Handelns, nicht aber das grundsätzliche Verhältnis zwischen Subventionsgeber und Subventionsnehmer, welches dadurch gekennzeichnet ist, daß der Private gerade wegen des finanziellen Anreizes die Vergabebedingungen akzeptiert. Ob die an der Regelungswirkung des Verwaltungsakts teilhabenden Vergabebedingungen für den Subventionsnehmer Pflichten gegenüber dem Subventionsgeber festlegen, ist unklar. Beschränkt man die Betrachtung auf das im Subventionszweck erfaßte, vom Subventionsnehmer erwartete Verhalten, so finden sich im Schrifttum Äußerungen, nach denen es sich um Bedingungen, Auflagen oder Obliegenheiten handeln soll³⁾. Schließlich wird angenommen, die bestimmungswidrige Verwendung sei eine nachträglich eintretende Tatsache im Sinne von § 59 Abs. 2 Nr. 3 VwVfG⁴⁾. Das Bundesverwaltungsgericht betrachtet die zweckgerechte Verwendung der Mittel als Rechtsgrund für "das endgültige Behaltendürfen" der Leistung⁵⁾. Sämtliche Stellungnahmen beziehen sich auf die Voraussetzungen für die Rückforderung der Subvention und sind deshalb nicht unbedingt auf die hier interessierende Frage zugeschnitten, ob für den Subventionsnehmer Pflichten oder lediglich Obliegenheiten begründet werden. — Berücksichtigt man den Wortlaut von § 44 a Abs. 1 BHO, so ist jedenfalls zwischen der zweckwidrigen Verwendung und

1) So Henke, DVBl 84, 847

2) Z.B. BVerwG, DVBl 83, 810; Oldiges, NJW 84, 1931

3) Götz, NVwZ 84, 483; Stober, DÖV 84, 270; Thoenes, DVBl 83, 814; Oldiges, NJW 84, 1933; ferner die Nachweise bei Sachs, VerwArch 1985, 420 Fn. 20

4) Weides, JuS 85, 367

5) BVerwGE 62, 1 ff.; BVerwG, DVBl 83, 810

dem Verstoß gegen Auflagen zu unterscheiden. Die Beachtung der Verwendungsbestimmungen ist danach keine Auflage. Der Vergleich von § 44 a Abs. 1 und Abs. 2 BHO zeigt ferner, daß die Einhaltung der Verwendungsbestimmungen nicht unbedingt als Bedingung eingeordnet werden kann. Mit der Ausformung des Widerrufstatbestands in § 44 a Abs. 1 BHO wollte sich der Bund als Subventionsgeber für den Einzelfall angemessene Reaktionsmöglichkeiten verschaffen. Eine durch die Zweckerreichung auflösend bedingte Gewährung wäre zwar klar, der automatische Wegfall des Rechtsgrundes für die Subvention hingegen häufig unangemessen¹⁾. Die Entstehungsgeschichte belegt, daß der Gesetzgeber davon ausgegangen ist, daß dem Subventionsnehmer keine Pflichten gegenüber dem Subventionsgeber obliegen. Da der Subventionsbescheid unstreitig ein öffentlich-rechtliches Schuldverhältnis begründet²⁾, hätte der Fall zweckwideriger Verwendung bereits durchgängig unter entsprechender Anwendung der vertragsrechtlichen Regeln gelöst werden können. Da man weder an vollstreckungsrechtlichen Zwang noch an Schadensersatzansprüche gegen den Subventionsnehmer gedacht hat, spricht einiges gegen die Annahme echter Pflichten des Subventionsnehmers.

Letztlich entscheidend dürfte eine weitere Überlegung sein: Die Subvention soll den Unternehmer dazu veranlassen, eine Wirtschaftstätigkeit zu entfalten, zu der er sich ohne finanziellen Anreiz möglicherweise nicht entschließen würde. Das Endziel der Subvention ist, daß die Tätigkeit des subventionierten Unternehmens der Allgemeinheit zugute kommt, etwa in der Form, daß Arbeitsplätze geschaffen oder erhalten werden. Die gedeihliche Entwicklung des subventionierten Unternehmens hängt von einer Vielzahl von Faktoren ab. Der Staat als Subventionsgeber will die unternehmerische Entscheidungsfreiheit nicht einschränken oder gar selbst unternehmerische Entscheidungen übernehmen und damit auch verantworten. Mit der Anreizfunktion der Subvention, die unternehmerische Entschei-

1) Oldiges, NJW 84, 1933

2) Z.B. Weides, JuS 85, 366

dung und Verantwortung unangetastet lassen soll, sind echte Pflichten schwerlich vereinbar. Begründeten z.B. die im Wirtschaftssubventionsrecht geläufigen zeitlichen Bindungsfristen¹⁾ echte Pflichten, würde die Subvention häufig das Gegenteil von dem bewirken, was sie bezweckt. Werden z.B. Subventionen zur Industrieansiedlung in strukturschwachen Gebieten vergeben, hat der Subventionsgeber kein Interesse daran, daß unrentable Betriebe jedenfalls bis zum Ablauf der Verbleibensfrist aufrechterhalten werden. Schon die Möglichkeit, daß diese oder ähnliche Risiken mit der Annahme der Subvention verbunden sind, würde wohl jeden Unternehmer abschrecken. Und kein Subventionsgeber wäre wohl bereit, Einstandspflichten für das wirtschaftliche Scheitern des subventionierten Unternehmers zu übernehmen. Eine Beteiligung an dem Risiko ist aber unvermeidlich, wenn der Subventionsgeber die Macht erhält, die Wirtschaftstätigkeit des Subventionsnehmers zu bestimmen. Wer Entscheidungsmacht hat, muß auch Verantwortung tragen²⁾. Die Subvention kann ihre influenzierende Wirkung nur entfalten, wenn die Wirtschaftsfreiheit des Subventionsnehmers unangetastet bleibt. Das Interesse des Subventionsgebers, daß der Subventionsempfänger die mit der Vorteilszuwendung verbundenen Erwartungen erfüllt, wird durch die Statuierung von Obliegenheiten angemessen abgesichert, deren Verletzung zur Rückforderung der Subvention führt.

III. DIE BEDEUTUNG DER STRUKTURELLEN VERWANDTSCHAFT VON GESETZ- LICHEM, VERTRAGLICHEM ODER DURCH VERWALTUNGSAKT GESTEUERTEM SUBVENTIONSVERHÄLTNIS

Die Vergabe von Subventionen ist Ausübung staatlicher Gewalt im Sinne von Art. 1 Abs. 3 GG. Deshalb ist die Überlegung, die Subvention könne sich für den Subventionsnehmer nicht als Freiheits-

1) Dazu z.B. Götz, NVmZ 84, 484

2) Kisker, VVDStR 32, 166

beeinträchtigung darstellen, weil die Einflußnahme auf sein Verhalten nicht durch Einschränkung, sondern durch Erweiterung seiner ökonomischen Möglichkeiten erfolge¹⁾, schon im Ansatz unzutreffend. Die Grundrechte prägen das gesamte staatliche Handeln, gelten deshalb auch für die Leistungsverwaltung²⁾.

Die steuerlichen Vergünstigungen für gemeinnützige Wohnungsunternehmen weisen mit Leistungssubventionen, die im Haushaltsplan bereitgestellt und dann mit Hilfe von Verwaltungsvorschriften sowie öffentlich-rechtlichen Verträgen bzw. Verwaltungsakten abgewickelt werden, die Gemeinsamkeit auf, daß die Subvention nicht aufgezwungen wird. Dem Antrag auf Anerkennung (§§ 1, 17 WGG) entspricht der Antrag auf Bewilligung der Subvention bzw. die vertragliche Einigungserklärung. Der Einfluß des Subventionsnehmers auf die Vergabebedingungen ist in allen Fällen gleich gering. Seine Entscheidungsfreiheit erschöpft sich darin, ob er die Subvention zu den angebotenen Bedingungen annimmt oder ob er auf sie verzichtet. Diese strukturelle Verwandtschaft der verschiedenen Subventionsarten ist bei der Beantwortung der Frage zu berücksichtigen, welche Bedeutung die Mitwirkung des Subventionsnehmers für die verfassungsrechtliche Bewertung der Vergabebedingungen hat. Ist die Freiwilligkeit des Subventionsnehmers, die sich darin erschöpft, die Subvention anzunehmen oder abzulehnen, kein zureichender Grund, ihm beliebige Bindungen aufzuerlegen, kann allein der Umstand, daß ein gemeinnütziges Wohnungsunternehmen nur auf Antrag als solches anerkannt wird, nicht ausreichen, um alle Verhaltensbedingungen des WGG verfassungsrechtlich abzusichern.

Die Subventionierung der gemeinnützigen Wohnungsunternehmen hat mit anderen Subventionen ferner gemeinsam, daß zwischen der Leistung des Subventionsgebers und dem vom Subventionsnehmer erwarteten Ver-

1) So v. Arnim, in: Hansmeyer, Staatsfinanzierung im Wandel, 733

2) Z.B. Hesse, Grundzüge des Verfassungsrechts, Rdnr. 346

halten ein Abhängigkeitsverhältnis besteht. Wenngleich es nicht möglich ist, "Leistung" und "Gegenleistung" gegenüberzustellen, um etwa zu prüfen, ob ein gerechter Ausgleich erzielt wurde, und bei einem auffälligen Mißverhältnis eine Entscheidung in Anlehnung an § 138 Abs. 2 BGB zu treffen, bleibt die Frage, mit welchen Bedingungen eine Subvention verknüpft werden darf. Da die Subvention regelmäßig ein Dauerschuldverhältnis begründet, müssen Regeln existieren, die Auskunft darüber geben, unter welchen Voraussetzungen und mit welchen Folgen sich eine Partei aus dem Subventionsverhältnis lösen kann. So könnte es einen Unterschied machen, ob der Subventionsnehmer das erwartete Verhalten aufgibt, weil er eine lohnenswertere Betätigung auf einem anderen Markt sieht oder weil er bei weiterer Mitwirkung an der Erreichung des Subventionszwecks den Konkurs vor Augen haben muß. In jedem Subventionsverhältnis muß es - allgemein formuliert - ausgewogene Bedingungen geben.

Man könnte versuchen, aus den Grundrechten Maßstäbe zu entwickeln, anhand derer zu beurteilen ist, ob die Wirtschaftsbedingungen für gemeinnützige Wohnungsunternehmen angemessen sind. Ein solches Verfahren wäre mit erheblichen Unsicherheiten belastet. Grundrechte sind auf Ergänzung durch das einfache Recht angelegt. Welche Bedingungen im Subventionsverhältnis grundrechtlich geboten sind, läßt sich deshalb für Wirtschaftssubventionen nicht ohne weiteres aus den Art. 2, 12, 14 GG deduzieren. Je mehr "Vergleichsmaterial" vorhanden ist, desto sicherer wird die Aussage. Deshalb bietet es sich an, die Vorschriften des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes mit den gesetzlichen Regeln über den öffentlich-rechtlichen Vertrag und den Verwaltungsakt zu vergleichen, soweit diese den allgemeinen Rahmen für die Abwicklung direkter Subventionen bilden. Da Grundrechte nicht nur punktuelle Gewährleistungen, sondern Leitmaximen für das gesamte staatliche Handeln enthalten¹⁾, haben die gesetzlichen Vorschriften über den öffentlich-rechtlichen Vertrag und den Verwaltungsakt in ihrer Kernsubstanz verfassungsrechtlichen

1) Rupp, AÖR 101, 173; Gallwas, Grundrechte, 10

Gehalt¹⁾). Weichen die Regelungen des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes in eklatanter Weise von den gesetzlichen Vorgaben ab, die das Vertragsrecht und das Recht des Verwaltungsaktes für die Gestaltung des Subventionsverhältnisses enthalten, und lassen sich die Abweichungen nicht auf sachbedingte Eigenarten der Förderung gemeinnütziger Wohnungsunternehmen zurückführen, ist das zumindest ein starkes Indiz für die Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Vorschriften.

Gegen einen solchen vergleichenden Ansatz läßt sich nicht einwenden, daß jede einzelne Subvention einen eigenständigen Ordnungskomplex darstelle und es schon deshalb unzulässig sei, die Vorschriften des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes mit gesetzlichen Regelungen zu vergleichen, die die Ausgestaltung anderer Subventionsverhältnisse betreffen²⁾. Das Anliegen ist es nicht, die von anderen Subventionsverhältnissen abweichende Regelungstechnik des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes schon wegen dieser Abweichung als unvereinbar mit Art. 3 GG zu erklären. Es ist selbstverständlich, daß Art. 3 GG etwa nicht die Wahlfreiheit des Gesetzgebers zwischen Leistungs- und Verschonungssubventionen beschränkt. Das ändert aber nichts daran, daß Subventionen gleichartige verfassungsrechtliche Fragen aufwerfen, die unabhängig davon sind, wie das Subventionsverhältnis im einzelnen ausgestaltet ist. Um das an einem Beispiel zu verdeutlichen: Ist man sich darüber einig, daß Subventionsbedingungen in dem durch Vertrag oder Verwaltungsakt ausgestalteten Rechtsverhältnis unverhältnismäßig sein können³⁾, ist es ausgeschlossen, die Verhaltensbedingungen für gemeinnützige Wohnungsunternehmen unter Hinweis auf den Satz "volenti non fit iniuria" zu rechtfertigen. Der Vergleich dient also primär dazu,

1) Vgl. dazu im allgemeineren Zusammenhang Kloepper, VVDStRL 40, 85

2) Zur Bedeutung von Art. 3 GG für transsystematische Vergleiche Rupp, BVerfG und GG Bd. II, 383

3) Z.B. Friauf, 55. Juristentag, 23; Oldiges, NJW 84, 1927; Menger, Festschrift für Ernst, 313

die verfassungsrechtlich relevanten Probleme und ihre Lösungsmöglichkeiten zu verdeutlichen. Weisen alle Subventionen strukturelle Gemeinsamkeiten auf, müssen sich die damit zusammenhängenden Fragen zumindest in ähnlicher Weise stellen.

IV. DAS RECHT DES GEMEINNÜTZIGEN WOHNUNGSUNTERNEHMENS AUF STATUSAUFGABE

Ist man geneigt, der hier vertretenen Ansicht zu folgen, daß die Mitwirkung des Subventionsnehmers an der Erreichung des Subventionszwecks sich lediglich als Erfüllung einer Obliegenheit darstellt, bereitet das Verständnis von § 19 Abs. 1 Satz 2 WGG einige Schwierigkeiten. Danach ist ein einseitiger Verzicht des Wohnungsunternehmens auf die Anerkennung unzulässig. Der Sinn dieser Vorschrift ist recht unklar, wenn das gemeinnützige Wohnungsunternehmen lediglich durch eine Obliegenheit belastet sein soll. Es müßte dann frei sein, die gemeinnützige Tätigkeit einzustellen, und hätte in diesem Fall lediglich mit Nachteilen zu rechnen. Die Auslegung von § 19 Abs. 1 Satz 2 WGG ist von erheblicher praktischer Bedeutung. Da der Geschäftskreis der gemeinnützigen Wohnungsunternehmen nach § 6 WGG beschränkt ist, können gemeinnützige Wohnungsunternehmen nicht flexibel auf Veränderungen des Wohnungsmarkts reagieren. Das Bauen ist im Laufe der Jahre immer teurer geworden. Infolge der Ausschüttungsbeschränkung nach § 9 WGG sind - je nach den Verhältnissen auf dem allgemeinen Kapitalmarkt - neue Kapitalgeber kaum zu finden. Ob das gemeinnützige Wohnungsunternehmen sich ohne weiteres anderen, nicht gemeinnützigen Aufgaben zuwenden kann, ist deshalb eine existentielle Frage.

1. Die Entstehungsgeschichte von § 19 Abs. 1 Satz 2 WGG

In der Begründung des Gesetzes zur Änderung und Ergänzung der Vorschriften über die Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen vom 21.2.1940¹⁾ wird ausgeführt:

"In der Regel hat das gemeinnützige Wohnungsunternehmen einen Geschäftsbetrieb nur auf Grund der Tatsache aufbauen und durchführen können, daß es von Behörden und Publikum als gemeinnützig behandelt worden ist. Infolgedessen sind auch das vorhandene Vermögen und das Dasein des Unternehmens als Mitglied und Teilhaber der Wohnungswirtschaft und des Wirtschaftsverkehrs ganz überwiegend auf diese Tatsache zurückzuführen. Es kann nicht vertreten werden, daß die so geschaffene volkswirtschaftliche Einheit aus persönlichen Beweggründen der jeweils in ihr maßgeblichen Volksgenossen ohne weiteres aus dem Lebenskreise, aus dem heraus sie erwachsen ist, herausgenommen und zu einem Gegenstand und Werkzeug freier wirtschaftlicher Betätigung und Ausbeutung gemacht wird. Ebenso wie die Staatsbehörden durch die Gemeinnützigkeitsverordnung dafür Bestimmung und Verantwortung übernehmen mußten, daß das Unternehmen als gemeinnützig anerkannt wurde, muß ihnen auch die Bestimmung und Verantwortung dafür gegeben werden, ob ein derartiges Unternehmen wieder aus dem Kreise der gemeinnützigen Wohnungsunternehmen entlassen wird. Zu diesem Zwecke ist es notwendig, im Gesetz festzulegen, daß die Anerkennung nur dadurch ihre Wirksamkeit verliert, daß sie nach Maßgabe der §§ 16 bis 19 und 21 der Gemeinnützigkeitsverordnung rechtskräftig entzogen wird, und daß diese Maßnahme zwar auch von den gemeinnützigen Wohnungsunternehmen selbst beantragt werden kann, daß jedoch ein einseitiger Verzicht nicht zulässig ist."

Vergleicht man damit die Begründung zum Regierungsentwurf der Verordnung über die Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen (Gemeinnützigkeitsverordnung), die im Rahmen der Verordnung zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen vom 1.12.1930 erging²⁾, ist die Entwicklung eindeutig. War 1930 die "Bautätigkeit unter Gewinnverzicht" staatlich erwünschter Einsatz Privater zur "Wohlfahrt der breiten Massen", der "vielfach öffentliche Aufwendungen erübrigte", wurde

1) Abgedruckt bei Bodien, 31

2) Vgl. S. 10

1940 der gleiche Sachverhalt gänzlich anders beurteilt. In großzügiger Mißachtung der historischen Entwicklung, die dadurch gekennzeichnet war, daß der Staat erst relativ spät Existenz und Wirken der gemeinnützigen Wohnungsunternehmen entdeckte und durch Vergünstigungen honorierte¹⁾, handelte es sich nunmehr darum, daß die gemeinnützigen Wohnungsunternehmen ihre Existenz allein der staatlichen Gemeinschaft verdanken, weshalb auch verhindert werden mußte, daß das so entstandene Vermögen "zu einem Gegenstand und Werkzeug freier wirtschaftlicher Betätigung und Ausbeutung gemacht wird".

Die Parallele zur nationalsozialistischen Umdeutung des allgemeinen Gemeinnützigkeitsbegriffs ist unübersehbar²⁾. Nach den Worten des Staatssekretärs im Reichsfinanzministerium, Reinhardt, war "nach nationalsozialistischer Weltanschauung, kurz gesagt, alles richtig, was dem Volksganzen nützt, und alles falsch, was dem Volksganzen abträglich ist"³⁾. Für das Gemeinnützigkeitsrecht bedeutete das: "In der nationalsozialistischen Gemeinschaft wird das Streben jedes Einzelnen in den Dienst des Allgemeinwohls gestellt. Jeder handelt irgendwie auch gemeinnützig. Besondere Vergünstigungen kann deshalb auch nur der in Anspruch nehmen, der besondere Voraussetzungen erfüllt."⁴⁾ Geht "Pflicht vor Recht, Gemeinnutz vor Eigennutz"⁵⁾, ist die Annahme einer Pflicht zu gemeinnützigem Handeln konsequent. Dann liegt es auch nicht fern, daß der Staat durch die Anerkennung des gemeinnützigen Wohnungsunternehmens und nicht etwa das Wohnungsunternehmen selbst für das Entstehen volkswirtschaftlicher Werte verantwortlich ist.

1) Vgl. S. 18

2) Stolleis, Gemeinwohlformel im nationalsozialistischen Recht, 282 ff.

3) Reinhardt, DStZ 1936, 1294

4) Mußfeld, DStZ 1942, 38

5) Becker, DJZ 1934, 1109

2. Das WGG als Wirtschaftsförderungsgesetz oder Gesetz zur Ordnung der Wohnungswirtschaft

Wenngleich im Schrifttum der Nachkriegszeit auf die Entstehungsgeschichte von § 19 Abs. 1 Satz 2 WGG regelmäßig nicht eingegangen wird, folgen die meisten Autoren im Ergebnis der Begründung des Gesetzesentwurfs. So meint Ipsen, die Unverzichtbarkeit der Anerkennung erkläre sich daraus, daß dem anerkannten Wohnungsunternehmen gesetzliche Pflichten obliegen¹⁾. Auf Struktur, Inhalt und Umfang der Pflichten geht er allerdings nicht ein. Bodien ist der Ansicht, das Wohnungsunternehmen könne einen Antrag auf Entziehung der Gemeinnützigkeit auch aus anderen als den in § 19 Abs. 2 genannten Gründen stellen. Lügen die Voraussetzungen des § 19 Abs. 2 nicht vor, könne die Behörde dem Antrag stattgeben, müsse es jedoch nicht tun²⁾.

Einen ausführlichen Versuch der Begründung, warum ein Anspruch des Wohnungsunternehmens auf Entziehung der Anerkennung mit § 19 Abs. 1 Satz 2 unvereinbar sei, hat Schwender unternommen. Er geht davon aus, daß die Anerkennungsbehörde ihre Ermessensausübung an den Grundsätzen und Zielen der Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen orientieren müsse. Interessen des Wohnungsunternehmens an der Aufgabe der Gemeinnützigkeit seien daher unbeachtlich, wenn sie den Grundsätzen und Zielen des WGG widersprüchen³⁾. Da Schwender betont, daß das WGG "kein Steuergesetz sei, das bestimmte Steuer- und Gebührenvergünstigungen zuwende", sondern "als Ordnungsrecht die Verhaltensweisen einer abgegrenzten Gruppe von Unternehmen" regle⁴⁾, ist die Argumentationsrichtung vorgezeichnet. Ist das WGG "Ordnungsrecht" und bleibt das Verhältnis von Vergünstigungen und

1) Ipsen, Hamburger Jahrbuch 1978, 129

2) Bodien, 126

3) Schwender, Gemeinnütziges Wohnungswesen 82, 489

4) Schwender, a.a.O., 492

Lasten des gemeinnützigen Wohnungsunternehmens ausgeklammert, dann ist ein legitimes Interesse des Wohnungsunternehmens an der Staatsaufgabe von vornherein nicht erkennbar. Dieser Befund wird durch die Bemerkungen Schwenders zu den im Rahmen der Ermessensausübung zu berücksichtigenden Gesichtspunkte bestätigt: Schwender verweist zunächst darauf, daß Mitglieder oder Gesellschafter eines gemeinnützigen Wohnungsunternehmens jährlich höchstens 4 % ihrer eingezahlten Kapitaleinlage bei der Verteilung des Reingewinns erhalten dürfen (§ 9 WGG). Stelle ein Unternehmen den Antrag auf Entziehung der Anerkennung, um eine bislang unzulässige Gewinnausschüttung vorzunehmen, müsse der Antrag auf Entziehung als den Grundsätzen und Zielen des WGG widersprechend abgelehnt werden. Da der Zinssatz in § 9 Abs. 1 a WGG variabel angelegt ist, müßten die Überlegungen Schwenders auch bei Herabsetzung des Ausschüttungssatzes gelten. Das Ergebnis ist folgendes: Da der Marktzins für die Überlassung von Kapital schon seit vielen Jahren deutlich über 4 % liegt, ist den gemeinnützigen Wohnungsunternehmen die Gewinnung neuer Kapitalgeber deutlich erschwert. Das WGG hindert die Mitglieder oder Gesellschafter nicht, aus dem gemeinnützigen Wohnungsunternehmen auszuscheiden. Es knüpft daran lediglich die Voraussetzung, daß sie nicht mehr als die eingezahlte Einlage zurückerhalten (§ 9 Abs. 1 b WGG). Verhalten sich die Kapitalgeber marktkonform und scheiden sie folglich aus dem Wohnungsunternehmen aus, falls ihnen die Rendite von 4 % nicht angemessen erscheint, verliert das gemeinnützige Wohnungsunternehmen seine Kapitalbasis. Verneint man Ansprüche des gemeinnützigen Wohnungsunternehmens an den Normgeber auf Anpassung des Zinssatzes¹⁾, bedürfte es einer Rechtfertigung, warum das Unternehmen weiterhin an der Verwirklichung des Subventionszwecks mitwirken muß, vereitelt doch der Subventionsgeber die Zielerreichung.

Ein weiteres wesentliches Argument gegen die Freiheit des gemeinnützigen Wohnungsunternehmens, den Status aufzugeben, wird § 11 WGG

1) Dazu BVerwGE 57, 158 ff.

entnommen¹⁾. Danach muß im Falle der Auflösung des Unternehmens das Vermögen für gemeinnützige Zwecke verwandt werden, soweit es nicht an die Mitglieder zurückzahlen ist. Wegen dieser dauernden Widmung des Vermögens soll das Gesellschaftsvermögen Stiftungscharakter besitzen. Dient der Antrag auf Entziehung der Anerkennung dazu, eine mit § 11 unvereinbare Vermögenszuwendung vorzunehmen, widerspricht er - so Schwender - den Zielen des WGG und muß abgelehnt werden²⁾. Da ein öffentliches Interesse an der Aufrechterhaltung der Mietpreisbindung (§ 7 WGG) nicht zu verkennen ist, soll einem Entziehungsantrag ebenfalls nicht stattgegeben werden dürfen, wenn eine Preiserhöhung angestrebt ist³⁾. Damit werden die Voraussetzungen für eine dem Entziehungsantrag stattgebende Entscheidung insgesamt auf den Fall beschränkt, daß für den Fortbestand des Unternehmens ein wohnungswirtschaftliches Bedürfnis nicht mehr erkennbar ist⁴⁾. Deshalb bejaht Schwender die Möglichkeit, den Entziehungsantrag positiv zu bescheiden, falls die ortsübliche Vergleichsmiete unter der Kostenmiete im Sinne von § 7 WGG liegt.

Der Sache nach wird ein Gedanke bestätigt, der in der Begründung zum WGG 1940 zentrale Bedeutung hat: Das WGG ist danach kein Wirtschaftsförderungsgesetz, sondern ein Gesetz zur Ordnung der Wohnungswirtschaft. Eingriffsrechtliches verdrängt leistungsrechtliches Denken. Die Subvention ist nicht mehr bloßer Anreiz zur Entfaltung wirtschaftlicher Aktivitäten, die vom Unternehmer selbst zu verantworten sind. Die Vergabeentscheidung erschöpft sich nicht darin, Bedingungen für die Gewährung einer Gunst aufzustellen. Durch die Anerkennung gewinnt der Subventionsgeber die Bestimmungsmacht über das Schicksal des Unternehmens. Auch ohne Verstaatlichung ist die Kontrolle über einen Wirtschaftszweig gesichert.

1) Dazu auch S. 76 ff.

2) Schwender, a.a.O., 490

3) Schwender, a.a.O., 490

4) Schwender, a.a.O., 492

Deshalb scheint es selbstverständlich zu sein, daß das gemeinnützige Wohnungsunternehmen die Statusaufgabe nicht erreichen kann, indem es sich bereit erklärt, die durch die Gemeinnützigkeit erlangten Vorteile zu erstatten¹⁾. Und da das staatliche Interesse am Wirken der gemeinnützigen Wohnungsunternehmen deutlich wächst, je geringer die Vergünstigungen und damit die Lenkungskosten sind, liegt folgende Praxis in der Logik der Gedankenführung von Schwender: Der Staat veranlaßt durch großzügige Ausgestaltung der Steuervergünstigungen möglichst viele Unternehmen, den Status eines gemeinnützigen Wohnungsunternehmens anzunehmen. Nach Statusverleihung werden die Vergünstigungen abgeschafft. Das enttäuschte Wohnungsunternehmen wird auf § 19 Abs. 1 Satz 2 WGG verwiesen.

3. Der Vergleich zu Grundwertungen des Subventionsrechts

Entnimmt man § 19 Abs. 1 Satz 2 WGG, daß das gemeinnützige Wohnungsunternehmen kein Recht auf Statusaufgabe hat, ist unklar, wie dem Gedanken des Subventionsrechts Rechnung getragen werden kann, daß zwischen der Leistung des Subventionsgebers und dem vom Subventionsnehmer erwarteten Verhalten ein Abhängigkeitsverhältnis besteht. Das gemeinnützige Wohnungsunternehmen genießt kaum Schutz dagegen, daß nach dem Zeitpunkt der Anerkennung entweder die Verhaltensbindungen verschärft oder die Steuervergünstigungen reduziert werden. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts kann der Bürger "grundsätzlich nicht darauf vertrauen, daß der Gesetzgeber steuerliche Vergünstigungen, die er bisher mit Rücksicht auf bestimmte Tatsachen oder Umstände, etwa aus konjunkturpolitischen Erwägungen, gewährt hat, immer und uneingeschränkt auch für die Zukunft aufrechterhalten werden"²⁾. Insbesondere bei staatlichen Gewährungen reicht der Vertrauensschutz nicht soweit,

1) Schwender, a.a.O., 492

2) BVerfG 48, 426; 50, 396; auch BFH, BstBl. 1981 II, 56

den Begünstigten vor jeder "Enttäuschung" zu bewahren. Schranken sind dem Gesetzgeber möglicherweise dann gesetzt, wenn er an aus der Vergangenheit herrührende, noch nicht abgeschlossene Sachverhalte in einer Weise anknüpft, daß die vom Gesetz betroffene Rechtsposition "nachträglich im Ganzen entwertet wird"¹⁾. Ob ein solcher Fall überhaupt denkbar ist, erscheint immerhin zweifelhaft, verbleiben dem Betroffenen doch regelmäßig die in der Vergangenheit gewährten Steuervergünstigungen.

Diese Schwäche gegenüber Eingriffen des Gesetzgebers haftet freilich auch dem durch Vertrag oder Verwaltungsakt begründeten Subventionsverhältnis an. Im Unterschied zu § 19 Abs. 1 Satz 2 WGG sieht aber § 60 VwVfG Reaktionsmöglichkeiten auf die veränderten Umstände vor: Haben sich die Verhältnisse, die für die Festsetzung des Vertragsinhalts maßgebend gewesen sind, seit Abschluß des Vertrages so wesentlich geändert, daß einer Vertragspartei das Festhalten an der ursprünglichen vertraglichen Regelung nicht zuzumuten ist, so kann diese Vertragspartei eine Anpassung des Vertragsinhalts an die geänderten Verhältnisse verlangen, oder, sofern eine Anpassung nicht möglich oder nicht zumutbar ist, den Vertrag kündigen. Daß § 60 VwVfG verfassungsrechtliche Substanz hat, wird sich nicht bezweifeln lassen. Versteht man den Abschluß von Verträgen durch den Bürger als Ausübung grundrechtlicher Freiheit und schützen die Grundrechte verantwortliches, sinnvolles Handeln²⁾, muß das Vertragsrecht Vorkehrungen für den Fall enthalten, in denen eine Verweisung auf die verantwortliche Entscheidung nicht mehr möglich ist. Ein solcher Fall liegt § 60 VwVfG zugrunde³⁾. Es wäre also ausgeschlossen, z.B. die Vergünstigungen gänzlich zu beseitigen und die Verhaltensbindungen aufrechtzuerhalten.

Soweit Subventionen durch Verwaltungsakt abgewickelt werden, ist

1) BVerfGE 48, 415

2) Kisker, VVDStRL 32, 161

3) Dazu eher behutsam Fiedler, VerwArch 1976, 125 ff.

in § 49 Abs. 1 Nr. 3 nur das staatliche Interesse an einer Aufhebung des Aktes berücksichtigt. Die Vorschrift ist indes nur zugeschnitten auf Fälle, in denen Interessen des begünstigten Adressaten der Aufhebung entgegenstehen. Auf Subventionsbescheide, die ihren begünstigenden Charakter verlieren, weil sich die im Zeitpunkt der Begründung des Subventionsverhältnisses vorhandene Ausgangslage zum Nachteil des Subventionsnehmers verändert hat, will sie kaum passen. Insofern dürfte eine Übertragung der § 60 VwVfG zugrundeliegenden Wertungen mit der Folge geboten sein, daß ein Anspruch auf Anpassung der Subventionsbedingungen oder auf Beendigung des Subventionsverhältnisses besteht.

Offen bleibt damit lediglich der Fall, daß sich der Subventionsnehmer bei unveränderter Sachlage aus dem Subventionsverhältnis lösen möchte. Die Entscheidung hängt davon ab, ob der Subventionsnehmer nur mit Obliegenheiten belastet oder durch echte Pflichten gebunden werden darf. Wenngleich die Interessenlage im Subventionsverhältnis gegen die Annahme von Pflichten spricht¹⁾, ist nicht unbedingt sicher, ob dieses Ergebnis verfassungsrechtlich vorgegeben ist. Nicht jede sachgerechte Lösung ist verfassungsrechtlich die einzig richtige.

4. Der Vergleich zu Grundwertungen des Steuerrechts

Das Ergebnis fällt ziemlich eindeutig aus, wenn man berücksichtigt, daß der wesentliche Teil der den gemeinnützigen Wohnungsunternehmen eingeräumten Vergünstigungen auf steuerlichem Gebiet liegen. Dem Steuerrecht sind Pflichten zu einem bestimmten wirtschaftlichen Verhalten fremd. Es normiert lediglich Voraussetzungen, die - falls sie erfüllt werden - steuerliche Belastungen oder Entlastungen auslösen.

1) Vgl. S. 59 ff.

Der Vergleich zu den Vorschriften der AO über gemeinnützige Zwecke (§ 51 ff. AO) liegt in diesem Zusammenhang nahe, gilt doch ein Wohnungsunternehmen, das nach Maßgabe des WGG anerkannt ist, als Unternehmen, das "ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dient" (§ 1 Abs. 2 WGG).

In der Frage der Vermögensbindung herrscht zwischen den Vorschriften des WGG und denen der AO Übereinstimmung. Enthält die Satzung des gemeinnützigen Wohnungsunternehmens keine § 11 WGG entsprechende Regelung, ist die Anerkennung zu versagen. Wird die Satzung nachträglich in diesem Punkt geändert, ist nach § 19 Abs. 2 WGG die Anerkennung zu entziehen. Die gleiche Rechtsfolge greift ein, wenn die Satzung zwar den Anforderungen aus § 11 WGG genügt, nicht aber das tatsächliche Geschäftsgebaren des Unternehmens. Dementsprechend darf nach § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO das Vermögen der gemeinnützigen Körperschaft bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft nur für gemeinnützige Zwecke verwandt werden, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt. Werden die Bestimmungen über die Vermögensbindung nachträglich so geändert, daß sie den Anforderungen aus § 55 Abs. 1 Nr. 2 AO nicht mehr entsprechen, greifen die Rechtsfolgen aus § 61 Abs. 3 AO ein. Bleibt die Satzung unverändert, entspricht aber die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft nicht den Regeln über die Vermögensbindung, ist § 61 Abs. 3 AO entsprechend anzuwenden (§ 63 Abs. 2 AO).

Diese Vorschriften verdienen besondere Aufmerksamkeit, weil ihnen wesentliche Argumente entnommen werden, um die dem gemeinnützigen Wohnungsunternehmen aufgebürdeten Lasten zu rechtfertigen. So entnimmt Schwender § 11 WGG, daß das Vermögen eines gemeinnützigen Wohnungsunternehmens der gemeinnützigen Wohnungswirtschaft "für alle Zeit" erhalten bleibe. Das Vermögen habe Stiftungscharakter. Das Unternehmen unterliege "einer im öffentlichen Interesse liegenden Beschränkung der Verfügungsmacht über sein Vermögen und die erzielten Gewinne", um die gesetzlich gestellte Aufgabe zu erfül-

len, die Bevölkerung mit preiswerten Wohnungen zu versorgen. Ist das Vermögen des gemeinnützigen Wohnungsunternehmens ein für öffentliche Zwecke gebundenes Vermögen, haben sich also die Kapitalgeber im Zeitpunkt der Leistung ihrer Einlage der Verfügungsmacht begeben, kann sie durch einen Antrag auf Entziehung der Anerkennung nicht wieder aufleben¹⁾.

Die Argumentation ist in mehrerer Hinsicht problematisch. Auffällig ist zunächst der nach dem Gesetzeswortlaut bestehende Wertungswiderspruch zwischen den §§ 9, 11 WGG und § 19 WGG. In den §§ 9, 11 WGG wird das Recht des Unternehmens auf Selbstauflösung vorausgesetzt. Wird das Wohnungsunternehmen aufgelöst, erlischt die Anerkennung; das Verpflichtungssubjekt existiert nicht mehr. Sind die Vorschriften des II. Abschnitts des WGG keine Verbotsgesetze i.S. des § 134 BGB - so auch ausdrücklich Schwender²⁾ - ist es wenig verständlich, daß § 19 WGG einem Anspruch des Wohnungsunternehmens auf Entziehung der Anerkennung entgegenstehen soll.

Die Auflösung des Wohnungsunternehmens und die Entziehung der Anerkennung beenden gleichermaßen die öffentlich-rechtlichen Beziehungen. Gleichwohl sind die Rechtsfolgen unterschiedlich geregelt. In den §§ 9, 11 WGG wird zwischen der Einlage der Mitglieder bzw. Gesellschafter und dem sonstigen Vermögen des Wohnungsunternehmens unterschieden. Die Mitglieder bzw. Gesellschafter erhalten ihre Einlage zurück, das übrige Vermögen wird ihnen entzogen. Wird hingegen die Anerkennung nach Maßgabe von § 19 WGG aufgehoben, wird das Vermögen lediglich um die "durch die Anerkennung erlangten Vorteile" geschmälert (§ 19 Abs. 5 WGG). In dem nach § 11 WGG zu übertragenden Vermögen sind z.B. Gewinne enthalten, die auf eine gute Wirtschaftsführung und nicht auf Steuerbefreiungen oder direkte Subventionen zurückzuführen sind. Der Preis für die Aufgabe fällt al-

1) So insgesamt Schwender, Gemeinnütziges Wohnungswesen 1982, 490

2) Schwender, in: Das Deutsche Bundesrecht VH 18, 13

so im Falle der Unternehmensauflösung anders aus als bei Entziehung der Anerkennung¹⁾.

Folgt man der Gesetzesbegründung darin, daß gemeinnützige Wohnungsunternehmen einen Geschäftsbetrieb nur aufgrund der Tatsache aufbauen können, daß sie als gemeinnützig anerkannt worden sind, und verdanken die gemeinnützigen Wohnungsunternehmen ihren Vermögenszuwachs ausschließlich der Anerkennung²⁾, besteht der konstatierte Wertungswiderspruch allerdings nicht. Jeder den Nominalbetrag der Einlagen übersteigende Vermögenswert wäre danach ein "durch die Anerkennung erlangter Vorteil". In diesem Punkt straft aber schon § 21 Abs. 4 S. 2 WGGDV die Gesetzesbegründung Lügen. Danach soll bei der Ermittlung der Vorteile i.S. von § 19 Abs. 5 WGG der gesamte Vermögenszuwachs des Wohnungsunternehmens zugrundegelegt werden, der bei einem nicht als gemeinnützig anerkannten oder als gemeinnützig behandelten Wohnungsunternehmen nicht entstehen würde. Daß nicht als gemeinnützig anerkannte Wohnungsunternehmen Gewinne erzielen können, läßt sich nicht bezweifeln.

Die Annahme, das Vermögen eines gemeinnützigen Wohnungsunternehmens habe "Stiftungscharakter", ist eher irreführend. Stiftungen können zu beliebigen - ideellen oder wirtschaftlichen - Zwecken gegründet werden. Die Stiftung ist dadurch gekennzeichnet, daß sie nicht durch an ihr korporations- oder vermögensrechtlich beteiligte natürliche Personen kontrolliert wird. Aufgrund der Verselbständigung des Vermögens in der Stiftung gibt es keine Gesellschafter oder Mitglieder. Die Stiftungsaufsicht ist Ersatz für die fehlende Kontrolle durch die Gesellschafter oder Mitglieder. Sie soll

1) I.d.S. wird auch in den Vorschlägen der Bund-Länder-Kommission zur Änderung des Wohnungsgemeinnützigkeitsrechts aufgeführt, daß die unterschiedlichen vermögensrechtlichen Folgen bei Auflösung des Wohnungsunternehmens und bei Entziehung der Anerkennung sachlich nicht zu rechtfertigen sei;
Vgl. Gemeinnütziges Wohnungswesen 1983, 615, 621

2) Vgl. den Wortlaut der Gesetzesbegründung, Seite 70

sichern, daß die Stiftungsorgane ihre Geschäfte nicht entgegen dem in der Stiftungssatzung niedergelegten Willen des Stifters führen¹⁾. Die Stiftungsaufsicht dient der Verwirklichung des Willens des Privaten als Stifter. Die Kontrolle der Anerkennungsbehörde dient hingegen der Sicherung, daß staatliche Vergünstigungen nicht zweckwidrig verwandt werden. Stiftungsrechtliche Vermögensbindung ist Ausdruck privatautonomer Zwecksetzung. Gemeinnützigkeitsrechtliche Vermögensbindung bedeutet Abhängigkeit staatlicher Vergünstigungen von Bedingungen.

Man wird deshalb weder § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO noch § 11 WGG gerecht, wenn man die Vorschrift isoliert liest. Die Vorschriften dienen nicht der Übertragung von Vermögenswerten auf die öffentliche Hand. Sie normieren lediglich Voraussetzungen für die Gewährung staatlicher Vergünstigungen. Deshalb ist § 11 WGG in den Gesetzesabschnitt über die "Voraussetzungen der Anerkennung" eingebaut. Allein weil § 11 WGG keine Verpflichtung zur Vermögensübertragung begründet, sondern lediglich eine Bedingung für die Steuerbefreiung normiert, ist es richtig, daß die Vorschrift privatautonome Gestaltungsfreiheit unangetastet läßt. Nur aus diesem Grunde braucht man sich keine Gedanken über die Vereinbarkeit von § 11 WGG mit Art. 14 GG zu machen. Dazu bestünde hingegen Anlaß, wenn der Anerkennungsbescheid ein für öffentliche Zwecke gebundenes Vermögen entstehen ließe. Ist die Vermögensbindung Voraussetzung der Anerkennung, so fragt sich lediglich, ob nach dem im Gesetz zum Ausdruck gelangten Willen des Gesetzgebers der Begünstigte befugt sein soll, die einmal geschaffene Voraussetzung wieder zu beseitigen. Diese Möglichkeit hat der Gesetzgeber einkalkuliert, weil er eben das Recht der Körperschaft zur Änderung ihres Status eben nicht beschnitten hat.

1) Dazu BVerwG, DVBl 73, 795

Es bleibt allerdings die Frage, welche Bedeutung dann § 19 Abs. 1 Satz 2 WGG hat. Der Sinngehalt der Vorschrift erschließt sich, wenn man die Gründe für die Einführung des Anerkennungsverfahrens berücksichtigt. Der Anerkennungsbescheid dient der Rechtssicherheit. Er soll widersprechende Entscheidungen der verschiedenen Behörden in der Frage, ob die Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen erfüllt sind, verhindern. Solange der Anerkennungsbescheid Bestand hat, stehen dem Unternehmen die Steuervergünstigungen kraft Gesetzes zu. § 19 Abs. 1 verhindert, daß das Wohnungsunternehmen seinen Status aufgibt, ohne daß der Anerkennungsbescheid durch einen actus contrarius beseitigt wurde. Die Vorschrift hat ausschließlich verfahrensrechtliche Bedeutung und beschränkt nicht die Befugnis des Unternehmens, den steuerbegünstigten Zweck aufzugeben. Das Unternehmen hat einen Anspruch auf Entziehung der Anerkennung. Mit dieser Einschränkung entspricht die Rechtslage nach dem WGG der nach dem allgemeinen Gemeinnützigkeitsrecht. Die §§ 51 ff. AO kennen keinen Anerkennungsbescheid. Das Finanzamt prüft bei jeder Veranlagung, ob die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung erfüllt sind. Ist das nicht der Fall, erschöpfen sich die Rechtsfolgen in dem Erlaß von Steuerbescheiden nach Maßgabe von § 61 Abs. 3 AO.

Für diese Auslegung von § 19 Abs. 1 Satz 2 WGG spricht nicht nur, daß dem Steuerrecht Zwang zu einem bestimmten wirtschaftlichen Verhalten fremd ist. Entnimmt man der Vorschrift eine Pflicht zur Beibehaltung des Status, ist wenig plausibel, warum das Unternehmen jedenfalls nach Maßgabe von § 19 Abs. 2 WGG die Entziehung der Anerkennung provozieren kann.

5. Die Bedeutung der Grundrechte für das Subventionsverhältnis

Nach der hier vertretenen Ansicht erschöpft sich die Bedeutung des Anerkennungsbescheides darin, daß er die Voraussetzungen für die Gewährung von Vergünstigungen feststellt. Der Anerkennungsbescheid ist ein begünstigender Verwaltungsakt. Begründet der Anerkennungs-

bescheid hingegen eine Pflicht zur Beibehaltung des gemeinnützigen Zwecks, wird er zu einem belastenden Verwaltungsakt. Die Steuervergünstigungen erscheinen dann als Milderung der Belastungswirkung.

Diese Überlegungen entsprechen der Variationsbreite in der Einschätzung des Subventionsbescheids mit Auflagen. Teilweise ist man der Meinung, die mit einer Subvention verbundenen Bedingungen und Auflagen seien keine selbständigen Belastungen, sondern lediglich Modifikationen der Begünstigung und deshalb echten Eingriffen unvergleichbar¹⁾. Es fehlt indes auch nicht an Stimmen, die meinen, daß jede Subvention belastend wirke, weil sie ein bestimmtes Verhalten des Empfängers herbeizuführen suche; mit dem auflagebewehrten Verwaltungsakt "kehre die Verwaltung wieder zur eingreifenden, den Bürger belastenden Verwaltung zurück" ²⁾.

Diese Bewertung des Subventionsverhältnisses hat - sieht man von der hier nicht zu erörternden Frage des Gesetzesvorbehalts für Subventionen ab - vor allem Auswirkungen auf die Beantwortung der Frage, ob durch die Subventionsbedingungen Grundrechte des Subventionsempfängers verletzt werden können. Je mehr man die begünstigende Wirkung der Subvention in Blick nimmt, um so weniger wird man eine Gefährdung der Freiheit des Subventionierten erkennen.

Abgesehen von den Meinungsverschiedenheiten in der Frage, ob und inwieweit Subventionen modifizierte Begünstigungen oder belastende Eingriffe darstellen, liegt eine weitere Schwierigkeit darin, daß Subventionsverhältnisse nur unter Mitwirkung des Subventionsnehmers zustande kommen. Der Mitwirkungsakt kann als Einverständnis mit den Subventionsbedingungen und somit als Grundrechtsausübung durch Grundrechtsbindung oder als Verzicht auf den grundrechtli-

1) Z.B. Wolff/Bachof, Verwaltungsrecht III, § 138, Rdnr. 16; Oldiges, NJW 84, 1929

2) Z.B. Menger, Festschrift Ernst, 307; ferner die Nachweise bei Jarass, NVwZ 84, 473 Fn. 2

chen Schutz verstanden werden¹⁾.

Das Ergebnis der grundrechtlichen Bemühungen im Schrifttum ist insgesamt eher enttäuschend: So meint etwa Friauf, die Intensivierung der Defensivfunktion der Grundrechte im Bereich des Subventionswesens habe bei der Erkenntnis anzusetzen, daß jedes leistungsstaatliche Handeln ungeachtet der formalen Freiwilligkeit der Subventionsannahme durch den Begünstigten als ein Hoheitsakt gewertet werden müsse, der prinzipiell Grundrechtsschutz auslösen könne. Voraussetzung sei allerdings eine funktionelle oder materielle Vergleichbarkeit der gewährenden Staatsaktivität mit einem "klassischen" Eingriff. Oft jedoch sei in diesem Kontext "nur" das Problem zunehmender Gefährdungen der Freiheitlichkeit angesprochen, d.h. es gehe um Freiheitsgefährdungen ohne unmittelbare Grundrechtsverstöße²⁾. Menger ist der Ansicht, der Bürger habe zwar das Recht, seine Verpflichtungen zu gestalten. Dieses Recht finde aber dort seine Grenzen, wo die Grundrechtsverwirklichung durch selbstbeschränkenden Gebrauch umschlage in den unzulässigen, die strukturelle Wirkung der Grundrechte beeinträchtigenden Verzicht³⁾.

Ohne hier auf Einzelheiten eingehen zu können, ist dazu folgendes zu bemerken: Die Überlegungen, ob überhaupt und in welchen Fällen die Subventionsvergabe sich noch als Leistungs- oder schon als Eingriffsverwaltung darstellt, sind nicht fruchtbar. Grundrechte gelten für jedwedes staatliche Handeln (Art. 1 Abs. 3 GG). Deshalb kann die Aufgabe nur darin bestehen, die Grundrechtsinterpretation auf die Freiheitsgefährdung abzustimmen, die gerade mit dem jeweiligen staatlichen Handeln verbunden ist. Soweit eine allgemeine Aussage zum Subventionsrecht überhaupt möglich ist, kann

1) Vgl. zu diesem Fragenbereich Göldner, JZ 76, 352 ff.; Pietzcker, Der Staat 1978, 539 ff.; Bleckmann, Allgemeine Grundrechtslehren, 321 ff.; Sachs, VerwArch 1985, 398 ff.

2) Friauf, 55. Juristentag, 20

3) Menger, Festschrift Ernst, 314; noch restriktiver Jarass, NVwZ 84, 476

sie nur lauten, daß die Subvention nur mit solchen Bedingungen verknüpft werden darf, die durch den Subventionszweck gefordert sind. Für Wirtschaftssubventionen sind Art. 12, 14, 2 GG thematisch einschlägig¹⁾.

Entnimmt man § 19 Abs. 1 Satz 2 WGG eine Pflicht zu gemeinnützigem Handeln, so bedeutet das, daß das Unternehmen gebunden bleibt, solange ein volks- oder wohnungswirtschaftliches Bedürfnis für den Bestand des Unternehmens vorhanden ist (§§ 15 WGG, 18 WGGDV). Was unter einem "volks- oder wohnungswirtschaftlichen Bedürfnis" für den Fortbestand des Unternehmens zu verstehen ist, ist hochgradig unbestimmt. Unklar ist schon, ob bei der Beurteilung der Bedürfnisfrage sämtliche nur denkbaren volks- oder wohnungswirtschaftlichen Gesichtspunkte berücksichtigt werden können oder nur solche, die mit dem in den §§ 6, 7 WGG umrissenen Subventionszweck zusammenhängen. Selbst wenn man die Bedürfnisfrage darauf beschränkt, ob das Angebot an preiswerten Kleinwohnungen zureichend ist, ergibt sich jedenfalls aus § 6 Abs. 1 WGG, daß ein Bedürfnis noch nicht zu verneinen ist, wenn keine Nachfrage für den Neubau von Kleinwohnungen mehr besteht. Ob für die steuerlich subventionierte Vermietung von preiswerten Kleinwohnungen durch gemeinnützige Wohnungsunternehmen ein volks- oder wohnungswirtschaftliches Interesse vorhanden ist, läßt sich nicht anhand von objektiven Kriterien entscheiden. Das Urteil hängt maßgeblich von der jeweiligen Wirtschaftspolitik ab. Für das gemeinnützige Wohnungsunternehmen bedeutet das, daß die zeitliche Dauer der Bindungswirkung in keiner Weise voraussehbar ist. Das Unternehmen ist der Einschätzung der volks- und wohnungswirtschaftlichen Lage durch die Anerkennungsbehörde ausgeliefert.

Das Urteil über das volks- und wohnungswirtschaftliche Bedürfnis

1) Friauf, 55. Juristentag, 23; Bleckmann, Ordnungsrahmen, 103; Oldiges, NJW 84, 1929; Tettinger, GewArch 81, 108

bezieht sich ferner ausschließlich darauf, ob die Tätigkeit der gemeinnützigen Wohnungsunternehmen positive Auswirkungen auf den Markt hat. Unter diesem Gesichtspunkt ist es gleichgültig, ob aus der Sicht des Unternehmens die Betriebsfortführung unter den jeweiligen Subventionsbedingungen überhaupt zumutbar ist¹⁾. Sollten sich die Verhältnisse am Wohnungsmarkt z.B. so entwickeln, daß jeder freie Unternehmer sich mangels Gewinnaussichten vom Markt zurückzieht, mag das Interesse am Fortbestand der gemeinnützigen Wohnungsunternehmen gerade wachsen. Die Situation ist dann einigermaßen überraschend: Um Unternehmen dazu zu bewegen, sich auf dem Wohnungsmarkt zu engagieren, müßte der Staat gerade wegen der prekären Marktsituation mit sehr hohen Subventionen arbeiten. Die Unternehmen, die sich in "besseren Zeiten" auf die Subventionsbedingungen eingelassen haben, bleiben dem Subventionszweck verpflichtet, obwohl sie mit Rücksicht auf die verlustbringende Tätigkeit von der Steuerbefreiung überhaupt nicht mehr profitieren.

Bewertet man diese Auswirkungen unter dem Gesichtspunkt, daß der Grundrechtsschutz der jeweiligen Freiheitsgefährdung angepaßt sein muß, daß deshalb Subventionen nur mit solchen Bedingungen verknüpft werden dürfen, die durch den jeweiligen Subventionszweck gefordert sind, ist folgendes festzustellen: Entnimmt man § 19 Abs. 1 Satz 2 WGG eine Pflicht zu gemeinnützigem Handeln, haben die §§ 15 WGG, 18 WGGDV zur Folge, daß das gemeinnützige Wohnungsunternehmen zu einem Objekt staatlichen Handelns degradiert wird. Nicht ohne Grund heißt es deshalb in der Begründung des Gesetzes zur Änderung und Ergänzung der Vorschriften über die Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen vom 21.2.1940²⁾ zur Bedürfnisfrage: "Nachdem das Gemeinnützigkeitsrecht hinreichend eingeführt ist und die daraufhin geschaffene Organisation sich bewährt hat, muß es den aufsichtsführenden Stellen ermöglicht werden, ein Wohnungsunternehmen, das sich als volkswirtschaftlich überflüssig erweist, durch Entziehung der An-

1) Zu einer vergleichbaren Fragestellung BVerfGE 48, 210, 223

2) Abgedruckt bei Bodien, 27 ff.

erkennung zu zwingen, sich aufzulösen und seinen Bestand in stärkere oder bessere Unternehmen zu überführen."

Eine solche Abhängigkeit des gemeinnützigen Wohnungsunternehmens führt zu einer Einschränkung der unternehmerischen Freiheit, die in keiner Weise durch den Subventionszweck geboten ist. Subventionen sollen ihrer Idee nach den Subventionsnehmer zu einem Verhalten veranlassen, zu dem ihm der Staat mit den Mitteln des Befehls und Zwangs gerade nicht verpflichten kann. Der Subventionsgeber beteiligt sich nicht an den wirtschaftlichen Risiken, die mit der subventionierten Tätigkeit verbunden sind. Die unternehmerische Verantwortung bleibt insofern unangetastet. Fordert der Staat z.B. die Ansiedlung von Wirtschaftsunternehmen in strukturschwachen Gebieten, enthält die Subventionsvergabe keine Garantieerklärung, daß das ansiedlungswillige Unternehmen eine Überlebenschance am Markt hat. Die Bedeutung der Subvention erschöpft sich darin, daß der Staat an der Tätigkeit des Unternehmens ein Interesse hat und bereit ist, den Einsatz für den Subventionszweck zu honorieren. Die Subvention schafft keinen Vertrauensstatbestand der Form, daß sich der Unternehmer darauf verlassen konnte, das geforderte Verhalten sei ökonomisch sinnvoll. Deshalb ist es auch ausgeschlossen, daß der Subventionsnehmer Ansprüche gegen den Subventionsgeber daraus ableitet, daß sich seine Hoffnung nicht erfüllt, mit der Subvention gewinnbringend zu arbeiten. Es sprechen deshalb zwei Gründe dafür, warum das Subventionswesen auf unternehmerische Verantwortung angewiesen ist. Zum einen soll sich die Subvention lediglich als staatliche Einflußnahme auf ein von unternehmerischer Freiheit geprägtes Wirtschaftssystem darstellen. Zum anderen soll verhindert werden, daß dem Staat als Subventionsgeber die Verantwortlichkeit für den wirtschaftlichen Erfolg der subventionierten Tätigkeit zufällt. Unternehmerische Verantwortung setzt unternehmerische Entscheidungsfreiheit voraus. Ist dem Unternehmer die Entscheidungsfreiheit genommen, auf Veränderungen der Marktverhältnisse zu reagieren und sich gegebenenfalls vom Markt zurückzuziehen, kann er der ihm aufgegebenen Verantwortlichkeit nicht nachkommen. Seine Ab-

hängigkeit von der Einschätzung der volks- und wohnungswirtschaftlichen Bedarfslage durch eine staatliche Behörde kann nicht durch den Subventionszweck gefordert sein, solange die Prämisse aufrechterhalten werden soll, daß die Subvention nicht dazu dient, die Verantwortlichkeit für die Folgen wirtschaftlicher Entscheidungen vom subventionierten Unternehmer auf den Subventionsgeber zu übertragen. Ein verfassungsrechtlich legitimierbares öffentliches Interesse ist lediglich insofern anzuerkennen, als der Subventionsgeber die Bedingung aufstellen kann, daß er nur solche Unternehmen fördern will, die sich längerfristig dem Subventionszweck verpflichten. So wäre es z.B. plausibel, wenn steuerliche Vergünstigungen nur solchen Wohnungsunternehmen eingeräumt würden, die sich dazu verpflichten, eine bestimmte Mindestdauer aktiv zu bleiben. Eine solche Bedeutung läßt sich § 19 Abs. 1 Satz 2 WGG aber schon deshalb nicht zusprechen, weil zeitliche Schranken dem Gesetz überhaupt nicht zu entnehmen sind.

Es bleibt deshalb der zweite Einwand, daß unternehmerische Freiheit und Verantwortung sich gerade darin zeigen, daß der Unternehmer Verpflichtungen eingehen kann. Die Verpflichtungsbefugnis umfasse auch den Abschluß riskanter oder unvernünftiger Geschäfte. Erstrebe ein gemeinnütziges Wohnungsunternehmen die Anerkennung in Kenntnis der Tatsache, daß es auf die Anerkennung nicht einseitig verzichten könne, habe es die Folgen dieser in Freiheit getroffenen Entscheidung zu tragen.

Welche Bedeutung der Satz "volenti non fit iniuria" im öffentlichen Recht hat, wird unterschiedlich beurteilt¹⁾. Man muß sich darüber im klaren sein, daß der Gedanke aus der Ideenwelt des bürgerlichen Vertragsrechts stammt. Zu der grundrechtlich abgesicherten Privatautonomie gehört es, sich vertraglich binden zu können. Das bürgerliche Vertragsrecht baut auf der Vorstellung auf, daß sich zwei gleiche Partner gegenüberstehen. Daß Privatautonomie nicht mit

1) Vgl. dazu die Nachweise S. 82 Fn. 1

Freiheit zu beliebiger Bindung gleichzusetzen ist, belegt schon § 138 BGB. Ferner zeigen sämtliche zwingenden Schutzvorschriften, z.B. des Miet- und Arbeitsrechts wie auch die Regelungen des AGB-Gesetzes, daß die Privatautonomie der Begrenzung bedarf. Berücksichtigt man diesen Ausgangspunkt, läßt sich bezweifeln, ob dem Gedanken der Freiwilligkeit im Verhältnis zwischen Staat und Bürger überhaupt eine Bedeutung zukommt, weil hier stets die Voraussetzung fehlt, daß von gleicher Position aus verhandelt werden kann¹⁾. Sieht man die Privatautonomie im Verhältnis zum Staat als selbständigen Grund für die Rechtfertigung von Pflichten an²⁾, so bedeutet das zwangsläufig, daß die staatlichen Handlungsspielräume erweitert werden. Mit der Bindung jedweden staatlichen Handelns an die Grundrechte (Art. 1 Abs. 3 GG) ist die Vorstellung, daß die Grundrechte den Rechtfertigungsgrund für die Auferlegung beliebiger Bindungen abgeben sollen, schwerlich zu vereinbaren. Darauf würde es aber hinauslaufen, wenn über den Inhalt zulässiger Bindungen nicht mehr zu rechten wäre, falls der Bürger der Bindung zustimmt. Aus diesem Grunde wird heute auch nicht mehr daran gedacht, die Bindungen in besonderen Gewaltverhältnissen - z.B. dem Beamtenverhältnis - damit zu rechtfertigen, daß der Gewaltunterworfenen auf seine Grundrechte freiwillig verzichtet³⁾. Die Bedeutung des Antrags auf Erlaß eines begünstigenden Verwaltungsakts oder die vertragliche Zustimmungserklärung erschöpft sich deshalb wohl darin, zu verhindern, daß dem Bürger Leistungen aufgezwungen werden. Daß der Subventionsnehmer bereit ist, die Subvention entgegenzunehmen, sagt nichts darüber aus, welche Bedingungen an die Subvention geknüpft werden dürfen. Auf dieser Vorstellung beruhen auch die Vorschriften des VwVfG über den begünstigenden Verwaltungsakt. Wäre es richtig, daß die Antragsgebundenheit des begünstigen-

1) Rupp, DVBl 59, 85; ders.; Grundfragen, 142

2) In diese Richtung Bleckmann, Allgemeine Grundrechtslehren, 326

3) Z.B. Hesse, Grundzüge des Verfassungsrechts, Rdnr. 322;
v. Münch, in: Erichsen/Martens, Allgemeines Verwaltungsrecht,
§ 3 II 2

den Verwaltungsakts Rechtfertigung für die auferlegte Bindung wäre, dürfte es keine Begrenzung für belastende Nebenbestimmungen geben. Und wäre vertragliche Bindung stets Grundrechtsgebrauch, entbehrte § 59 Abs. 2 Nr. 4 VwVfG verfassungsrechtlicher Rechtfertigung. Gelten die Grundrechte in antragsgebundenen Rechtsverhältnissen wie auch im öffentlichen Vertragsrecht, können die Überlegungen nur in die Richtung gehen, wie sich die Grundrechtsgeltung in diesen Rechtsverhältnissen auswirkt. Wie es eher mißverständlich ist, daß der Staat im Bereich darreichender Staatstätigkeit freier sei als im Bereich der Eingriffsverwaltung¹⁾, so überzeugt auch die Annahme nicht, daß die Grundrechte in Rechtsverhältnissen, an deren Zustandekommen der Bürger beteiligt ist, geringere Bedeutung hätten. Es ist keine Frage von mehr oder weniger Freiheit. Es geht darum, daß die Grundrechte in verschiedenen Ordnungszusammenhängen unterschiedliche Bedeutung haben. Sind die Grundrechtsverbürgungen Handlungsnormen für die staatliche Politik und wirken sie sich - ganz allgemein formuliert - dahingehend aus, daß der einzelne sich diejenigen Schranken seiner Freiheit gefallen lassen muß, die der Gesetzgeber zur Pflege und Förderung des sozialen Zusammenlebens in den Grenzen des bei dem gegebenen Sachverhalt allgemein Zumutbaren zieht, vorausgesetzt, daß dabei die Eigenständigkeit der Person gewahrt bleibt²⁾, so bedeutet das für das Subventionsrecht, daß der Staat als Subventionsgeber dem subventionierten Bürger nicht mehr an Bindung zumuten darf, als durch den Subventionszweck gefordert ist. Daß ein gemeinnütziges Wohnungsunternehmen nur auf Antrag anerkannt wird, beseitigt deshalb nicht die verfassungsrechtlichen Bedenken, die dagegen bestehen, § 19 Abs. 1 Satz 2 WGG eine Pflicht zu gemeinnützigem Handeln bis zu dem Zeitpunkt zu entnehmen, in dem die Anerkennungsbehörde ein volks- oder wohnungswirtschaftliches Bedürfnis für die Existenz des Wohnungsunternehmens verneint.

1) Rupp, Festschrift BVerfG Bd. II, 372 ff.

2) So die Formulierung im Investitionshilfe-Urteil, BVerfGE 4, 7, 16

V. ERGEBNIS

Die Vergabe einer Subvention begründet ein Schuldverhältnis. Zwischen der Leistung des Subventionsgebers und dem vom Subventionsnehmer erwarteten Verhalten besteht zwar ein Bedingungs Zusammenhang, nicht hingegen ein Verhältnis von Leistung und Gegenleistung.

Leistungs- und Verschönungssubventionen haben gemeinsam, daß sie den Unternehmer zu einer Wirtschaftstätigkeit veranlassen sollen, zu der er sich ohne finanziellen Anreiz möglicherweise nicht entschließen würde. Subventionen können ihre influenzierende Wirkung nur entfalten, wenn die Wirtschaftsfreiheit des Subventionsnehmers erhalten bleibt. Mit der Vergabe von Subventionen übernimmt der Staat keine Verantwortung für den wirtschaftlichen Erfolg der subventionierten Tätigkeit. Die Verantwortung des Unternehmers für die wirtschaftlichen Risiken seiner Tätigkeit setzt die Freiheit voraus, auf Veränderungen in den Marktverhältnissen reagieren zu können.

Weil die Steuervergünstigungen für gemeinnützige Wohnungsunternehmen nichts daran ändern, daß die wirtschaftlichen Risiken vom Unternehmer getragen werden, kann § 19 Abs. 1 Satz 2 WGG nicht dahingehend ausgelegt werden, daß das gemeinnützige Wohnungsunternehmen dem gemeinnützigen Zweck bis zu dem Zeitpunkt verpflichtet bleibt, in dem nach Einschätzung der Anerkennungsbehörde kein volks- oder wohnungswirtschaftlicher Bedarf für das Wirken des Unternehmens besteht. Die Unzulässigkeit des einseitigen Verzichts auf die Anerkennung begründet keine Pflicht zur Beibehaltung des Status. § 19 Abs. 1 Satz 2 WGG hat lediglich verfahrensrechtliche Bedeutung.

Die Überlegungen, ob und in welchen Fällen die Vergabe von Subventionen sich noch als Leistungs- oder schon als Eingriffsverwaltung darstellt, sind nicht fruchtbar. Die Aufgabe besteht darin, die Grundrechtsinterpretation auf die Freiheitsgefährdung abzustimmen,

die gerade mit dem jeweiligen staatlichen Handeln verbunden ist. Die Entscheidungsfreiheit des Unternehmers, eine Subvention anzunehmen oder abzulehnen, ändert nichts daran, daß Subventionsbedingungen nur in Übereinstimmung mit den Grundrechtsverbürgungen formuliert werden dürfen.

Mit der grundrechtlichen Freiheit des gemeinnützigen Wohnungsunternehmens ist eine zeitlich unbeschränkte Verpflichtung auf den Subventionszweck unvereinbar, weil der Subventionsgeber sich nicht an den aus der Verpflichtung resultierenden wirtschaftlichen Risiken beteiligt.

TEIL C : DIE AUFERLEGUNG DES ABGELTUNGSBETRAGES

(§ 19 Abs. 5 WGG)

I. DIE RECHTSNATUR DES ABGELTUNGSBETRAGES

1. Die verschiedenen Entziehungstatbestände

Verwirklicht das gemeinnützige Wohnungsunternehmen einen Entziehungstatbestand im Sinne von § 19 Abs. 2 WGG, hat es mit der Auferlegung eines Abgeltungsbetrags zu rechnen. § 19 Abs. 5 WGG greift ferner ein, falls die Anerkennungsbehörde die Anerkennung entzieht, weil das gemeinnützige Wohnungsunternehmen einer Verschmelzungsaufforderung nicht nachkommt, die darauf gegründet ist, daß für den selbständigen Fortbestand des Unternehmens kein volks- oder wohnungswirtschaftliches Bedürfnis mehr besteht (§ 15 WGG, 18 WGGDV). Schließlich ist § 19 Abs. 5 WGG anzuwenden, wenn dem Wohnungsunternehmen die Anerkennung auf eigenen Antrag entzogen wird.

Während das Gesetz drei unterschiedliche Entziehungstatbestände kennt, gelten nach § 19 Abs. 5 WGG einheitliche Regeln für die Auferlegung des Abgeltungsbetrags. Es wird also nicht zwischen den verschiedenen Gründen für die Entziehung der Anerkennung differenziert. Die Entscheidung über die Auferlegung eines Abgeltungsbetrags ist in § 19 Abs. 5 WGG als Ermessensentscheidung ausgewiesen. Vergleicht man § 19 Abs. 5 WGG mit § 21 Abs. 4 WGGDV, so ergibt sich, daß sich das Ermessen wohl nur darauf bezieht, ob dem Wohnungsunternehmen ein Abgeltungsbetrag auferlegt wird¹⁾. Ent-

1) Zu den Bedenken gegen die Annahme einer Ermessensentscheidung vgl. oben S. 31. An welchen Kriterien sich die Ermessensausübung orientieren könnte, ist nicht erkennbar. Die Verwaltungsvorschriften der Länder zu § 19 Abs. 5 WGG gehen offenbar davon aus, daß stets ein Abgeltungsbetrag auferlegt wird; siehe die Nachweise bei Hannig/Hanke, 70 ff. jeweils zu § 19 Abs. 5 WGG

schließt sie sich dazu, richtet sich die Höhe des Betrags nach den durch § 19 Abs. 5 WGG i.V.m. § 21 Abs. 4 WGGDV vorgegebenen Berechnungskriterien. Jedwede Vorteilszuwendung steht damit unter der auflösenden Bedingung, daß das gemeinnützige Wohnungsunternehmen nicht gegen die Verhaltensbedingungen des WGG verstößt (§ 19 Abs. 2 WGG). Über §§ 15 WGG, 18 WGGDV i.V.m. § 19 Abs. 5 WGG entfällt der Rechtsgrund für sämtliche in der Vergangenheit gewährten Vorteile, wenn kein wohnungs- oder volkswirtschaftliches Bedürfnis für das Unternehmen besteht. Und schließlich kann das Wohnungsunternehmen die Statusaufgabe nur um den Preis der Rückzahlung sämtlicher erlangten Vorteile erreichen.

2. Die Entstehungsgeschichte von § 19 Abs. 5 WGG

Im Entwurf eines Gesetzes zur Änderung und Ergänzung der Vorschriften über die Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen von 1937 lautete die § 19 Abs. 5 WGG entsprechende Vorschrift: "Um unlautere Machenschaften, namentlich um ungerechtfertigte Bereicherungen zu verhindern, kann bei rechtskräftiger Entziehung der Anerkennung die Anerkennungsbehörde nach Anhörung des Prüfungsverbandes dem Wohnungsunternehmen bestimmte geldwerte Leistungen auferlegen, die das Wohnungsunternehmen an einen von der Anerkennungsbehörde zu bestimmenden Empfänger zu erbringen hat."¹⁾ In der Besprechung der beteiligten Ressorts vom 13.10.1937 regte der Vertreter des Reichswirtschaftsministeriums an, die Worte "Um unlautere Machenschaften, namentlich um ungerechtfertigte Bereicherungen zu verhindern" zu streichen und in einem Vollzugserlaß die entsprechende Begründung zu geben. Der Vertreter des Reichsfinanzministeriums wünschte den Zusatz "im Einvernehmen mit dem zuständigen Oberfinanzpräsidenten". Das Reichsjustizministerium hielt eine Begrenzung der Leistungen für erforderlich. Die Vertreter des (federführenden) Reichsministeriums hielten eine Begrenzung der Leistung für unmöglich²⁾.

1) Vgl. Bundesarchiv Koblenz 318 Nr. 322 zu IV.b 4. Nr. 7079/37

2) Vgl. Bundesarchiv Koblenz 318 Nr. 322 zu IV.b 4. Nr. 7079/37 II.

In der Begründung des Gesetzes zur Änderung und Ergänzung der Vorschriften über die Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen vom 21.2.1940 hieß es dann:

"In den meisten Fällen einer Entziehung der Anerkennung wird die Frage zu stellen sein, ob das Wohnungsunternehmen wegen der Vergünstigungen, die es während der Dauer seiner Anerkennung auf steuerrechtlichem und anderen Gebieten gewonnen hat, irgendeinen Ausgleich leisten müßte, um zu vermeiden, daß wirtschaftliche Werte und Möglichkeiten, die die Gesamtheit der Volksgenossen geschaffen haben oder haben schaffen helfen, künftig einigen wenigen, noch dazu ohne jegliche staatliche Beaufsichtigung oder Beeinflussung zugute kommen. Es ist nicht zu verkennen, daß diese Frage im Einzelfall je nach Lage der Verhältnisse sehr verschieden zu beantworten ist und daß Härten schwer zu vermeiden sind. Andererseits muß aber die Möglichkeit geschaffen werden, unlautere Machenschaften, insbesondere solche, die eine ungerechtfertigte Bereicherung darstellen, zu verhindern. Zu diesem Zweck muß die zuständige Behörde im Einvernehmen mit dem Oberfinanzpräsidenten geeignete Maßnahmen treffen können." 1)

Im Erlaß des Reichswohnungskommissars vom 17.7.1943 finden sich folgende Präzisierungen zu § 19 Abs. 5 WGG:

"Maßgebend für die Höhe der nach § 19 Abs. 5 WGG dem Wohnungsunternehmen aufzuerlegenden Leistungen sind die Vorteile, die das Wohnungsunternehmen durch die Gemeinnützigkeit erlangt hat. Dabei ist der Anerkennung als gemeinnütziges Wohnungsunternehmen die Behandlung als solches nach dem früheren Recht gleichzustellen. Für die Bemessung der Auflage kommen nicht nur die steuerlichen, sondern sämtliche Vorteile in Betracht, die dem Wohnungsunternehmen durch die Gemeinnützigkeit zuteil geworden sind.

Die Bemessungsgrundlage für die Auflage ist das gesamte Reinvermögen im Zeitpunkt der Entziehung der Anerkennung. Es ergibt sich aus der Gegenüberstellung sämtlicher Vermögenswerte einerseits und der Schulden, der betriebsbedingten Rückstellungen und des Grund- und Stammkapitals oder der Geschäftsguthaben andererseits. Die Vermögenswerte sind nicht mit ihrem Bilanzwert, sondern mit ihren tatsächlichen, die stillen Reserven berücksichtigenden Tageswerten einzusetzen. Die Rückstellungen sind in der betriebsbedingten Höhe zu berücksichtigen.

sichtigen. Ist das Reinvermögen im Zeitpunkt der Entziehung der Anerkennung dadurch gemindert gewesen, daß das Wohnungsunternehmen seit dem Inkrafttreten des WGG (1.1.1939) Grundstücke zu einem unter dem gemeinnützigkeitsrechtlich vorgeschriebenen Preise (WGGDV § 11 Abs. 3) oder andere Vermögensgegenstände zu einem unter dem Tageswert liegenden Preise veräußert hat, so ist für die Messung der Auflage der Preisunterschied dem Reinvermögen als Zuschlag hinzuzurechnen. Dabei bleibt die Frage, ob von dem Erwerber eines unter dem Tageswert erworbenen Gegenstandes dessen Rückgewähr zum Vermögen des Wohnungsunternehmens verlangt werden kann (§ 138 BGB und Anfechtungsgesetz) dahingestellt.

....

Im einzelnen ist die Auflage unter Beachtung folgender Richtlinien festzusetzen:

Neben einem Grundbetrag von 50 v.H. des Reinvermögens wird für jedes Jahr der Zugehörigkeit des Wohnungsunternehmens zur gemeinnützigen Wohnungswirtschaft (Behandlung als gemeinnützig) ein Zuschlag von $1/2$ bis $1\frac{1}{2}$ v.H. des Reinvermögens als Auflage berechnet, so daß z.B. einem Wohnungsunternehmen, das seit 10 Jahren als gemeinnützig behandelt worden ist, neben dem Grundbetrag von 50 v.H. noch bis zu 15. v.H., also insgesamt 65 v.H. des Reinvermögens, als Leistung gemäß WGG § 19 Abs. 5 aufzuerlegen wären. Jedoch soll der Zuschlag in keinem Fall 30 v.H., d.h. die Gesamtauflage 80 v.H., des Reinvermögens übersteigen. Die Auflage ist ferner in jedem Fall so hoch zu bemessen, daß der auf die steuerlichen Vorteile entfallende Betrag durch die Auflage gedeckt ist. ...¹⁾

3. Die Verwaltungsvorschriften zu § 19 Abs. 5 WGG

Die Länder haben die "Vorgaben" des Erlasses des Reichswohnungskommissars nahezu wörtlich in der Nachkriegszeit in ihre Verwaltungsvorschriften zum WGG übernommen. Es soll der "gesamte Vermögenszuwachs" erfaßt werden, "der bei einem nicht als gemeinnützig anerkannten oder als gemeinnützig behandelten Wohnungsunternehmen nicht entstehen würde." Andererseits soll aber berücksichtigt werden, "daß nach einer Aufhebung der Mietpreisbindung die gemeinnützigen Wohnungsunternehmer mit den Vermögensnachteilen aufrechnen könnten, die ihnen durch die gemeinnützigkeitsrechtliche Bindung

1) RStBl 1943, 713 ff.

an die Kostenmiete erwachsen; das gleiche gilt seit Beginn der Förderung des Wohnungsbaues für die allgemein gewährten Steuervergünstigungen für die Anrechnung der hierdurch möglichen Steuerersparnisse, die das Wohnungsunternehmen auch ohne die gemeinnützige Anerkennung jeweils hätte in Anspruch nehmen können." Unabhängig von diesen Vorgaben werden die Pauschalierungsmaßstäbe aus dem Erlaß von 1943 übernommen¹⁾.

Die am Vermögenszuwachs orientierte Berechnung des Abgeltungsbetrags ist in Zusammenhang mit der Rechtsstellung der Kapitalgeber des gemeinnützigen Wohnungsunternehmens im Falle der Auflösung des Wohnungsunternehmens zu sehen. Sie dürfen nur den Nennwert der eingezahlten Kapitalanteile zurückerhalten. Bei Sacheinlagen ist der gemeine Wert im Zeitpunkt der Leistung der Einlage maßgeblich. Dieser Standpunkt wird durch die Regelung betreffend die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln in den Verwaltungsvorschriften der Länder bestätigt²⁾.

-
- 1) So z.B. Ziff. 28 der Verwaltungsvorschriften des Ministeriums der Finanzen zur Durchführung des WGG vom 28.12.1981, Min.Blatt Rheinland-Pfalz 1982, 181; vgl. im übrigen den vollständigen Abdruck der landesrechtlichen Verwaltungsvorschriften bei Hannig/Hanke, Wohnungsgemeinnützigkeitsrecht, 70 ff.
 - 2) Vgl. etwa Ziff. 22 des rheinland-pfälzischen Erlasses, Min. Blatt Rheinland-Pfalz 1982, 181; kritisch dazu Schopp, BB 85, 493 ff.

Die Bund-Länder-Kommission möchte aus rechtsstaatlichen Erwägungen den pauschalierten Abgeltungsbetrag in das Gesetz selbst aufgenommen wissen, vgl. Gemeinnütziges Wohnungswesen 1982, 615, 621. Im Entwurf des Baufinanzierungsausschusses der Arbeitsgemeinschaft der Bauminister und -senatoren der Länder (Argebau) vom 10.8.1984 (unveröffentlicht) sind drei Alternativen vorgesehen: In Alternative 1) wird der Vorschlag der Bund-Länder-Kommission übernommen. Der Nachteil dieses Vorschlages wird darin gesehen, daß der pauschalierte Abgeltungsbetrag nicht auf die vom Gesellschafter zu zahlende Steuer angerechnet werden kann. In Alternative 2) wird vorgeschlagen, die ersparten Steuern und Gebühren in tatsächlicher Höhe zu ermitteln und abzugelten. Als Nachteil wird hier die tatsächliche Ermittlungsschwierigkeit ausgewiesen, die allerdings durch Schätzung ausgeglichen werden soll.
(Fortsetzung nächste Seite)

4. Das wirtschaftliche Ergebnis der Pauschalberechnung

Vergleicht man die in den heute maßgeblichen Ländererlassen vorgesehene Pauschalberechnung des Abgeltungsbetrags mit der Begründung zum WGG 1940, so ergibt sich folgende Feststellung:

Je länger ein Unternehmen sich im öffentlichen Interesse gemeinnützig betätigt, desto härter wird es durch den Statusverlust betroffen. Der Abgeltungsbetrag steigt von 50 v.H. auf 80 v.H. Der Realwert der Einlagen sinkt im Laufe der Zeit. Sollte ein Unternehmen über Jahre Verluste erwirtschaften und deshalb von den Steuervergünstigungen nicht profitieren mit der Folge, daß die Steuervergünstigungen aus den "guten Jahren" längst aufgezehrt sind, nützt das dem Unternehmen nichts. Denn der Ausgleichsbetrag ist in jedem Fall so hoch zu bemessen, daß er den auf die steuerlichen Vorteile entfallenden Betrag deckt; der Entreichierungseinschlag ist nicht zugelassen. Die Berechnung des pauschalierten Abgeltungsbetrags erweist sich damit auch noch heute als konsequente Umsetzung des Grundgedankens des WGG, wie er 1940 ausformuliert wurde: Das gemeinnützige Wohnungsunternehmen kann - so die Begründung zum WGG 1940 - einen Geschäftsbetrieb nur aufgrund der Tatsache aufbauen und durchführen, daß es von Behörden und Publikum als gemeinnützig behandelt worden ist. "Infolgedessen sind auch das vorhandene Vermögen und das Dasein des Unternehmens als Mitglied und Teilhaber der Wohnungswirtschaft und des Wirtschaftsverkehrs ganz überwiegend auf diese Tatsache zurückzuführen. Es kann nicht vertreten werden, daß die so geschaffene volkswirtschaftliche Einheit aus persönlichen Beweggründen der jeweils in ihr maßgebli-

Fortsetzung Fn. 2 von Seite 95:

In Alternative 3) ist vorgesehen, die Steuern für zehn Jahre nachzuerheben und die Vorteile nichtsteuerlicher Art mit einem Abgeltungsbetrag auszugleichen. Sie soll den Nachteil haben, daß der Abgeltungsbetrag unbefriedigend niedrig ausfällt - Zu den mit § 13 KStG verbundenen Problemen vgl. hier Seite 119 ff.

chen Volksgenossen ohne weiteres aus dem Lebenskreise, aus dem heraus sie erwachsen sind, herausgenommen und zu einem Gegenstand und Werkzeug freier wirtschaftlicher Betätigung und Ausbeutung gemacht wird."

5. § 19 Abs. 5 WGG als Strafvorschrift?

Man könnte geneigt sein, den Abgeltungsbetrag als Strafe im weiteren Sinne zu verstehen. Diese Überlegung wird insbesondere durch § 36 des österreichischen Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes vom 8.3.1979 nahegelegt, das das WGG 1940 in Österreich ablöste. Danach ist der Abgeltungsbetrag im Falle der Entziehung der Anerkennung "mit einem der Gewichtigkeit des Entziehungsgrundes angemessenen Betrag von höchstens 50 v.H. des Eigenkapitals zu bemessen, welches in der Bilanz für das der Rechtskraft der Entziehung vorangegangene Geschäftsjahr ausgewiesen ist."

Wohl mit Rücksicht auf diese Bemessungsgrundlage wird der Abgeltungsbetrag als "obligatorische Geldstrafe" eingestuft¹⁾. Der Abgeltungsbetrag nach § 19 Abs. 5 WGG wird demgegenüber in allen Fällen der Entziehung der Anerkennung nach den gleichen Kriterien bemessen. Da jedenfalls die Entziehung der Anerkennung wegen Verneinens eines Bedürfnisses für den Fortbestand des Unternehmens oder mit Rücksicht auf einen Antrag des Unternehmens keinen Bezug zu rechtswidrigem Verhalten hat, fehlt dem Abgeltungsbetrag das für Kriminal- oder Verwaltungsstrafen spezifische Unwerturteil²⁾.

1) Popper, WGG-Österreich, Anm. 1 zu § 36

2) Dazu BVerfGE 9, 145

6. § 19 Abs. 5 WGG als Bereicherungsausgleichsvorschrift

Durch den Abgeltungsbetrag sollen die gemeinnützigkeitsbedingten Vorteile abgeschöpft werden, die dem Wohnungsunternehmen nicht zustehen. § 19 Abs. 5 WGG liegt damit eine Konstellation zugrunde, wie sie vergleichsweise auch in § 44 a BHO bzw. den entsprechenden landesrechtlichen Vorschriften¹⁾ berücksichtigt ist. Die Frage, unter welchen Voraussetzungen der Subventionsnehmer die empfangene Leistung behalten darf, muß im Grundsatz nach einheitlichen Wertungsgesichtspunkten beantwortet werden, da die Bedingungen, die der Staat mit der Subventionsvergabe verknüpfen kann, nur zu einem geringen Teil von der jeweiligen Handlungsform abhängen. Deshalb ist der Vergleich lohnend, wie der Gesetzgeber in den verschiedenen Gesetzen die Interessen von Subventionsgeber und -nehmer berücksichtigt hat.

II. DIE VEREINBARKEIT VON § 19 ABS. 5 WGG MIT SUBVENTIONS- RECHTLICHEN WERTUNGEN

1. Der Interessenausgleich bei Subventionierung auf der Grundlage eines Verwaltungsaktes

§ 44 a BHO beruht auf der Vorstellung, daß der Bescheid über die Zuteilung der Subventionsleistung ein Dauerrechtsverhältnis begründet, das den Empfänger zum Behalt und zum Einsatz der staatlichen Gelder berechtigt. Der Widerruf beendet das verwaltungsrechtliche Schuldverhältnis und löst einen Erstattungsanspruch aus. § 44 a BHO kennt im wesentlichen zwei Gründe für die Beendigung des Subventionsverhältnisses.

1) Nachweise bei Weides, JuS 1985, 365 Fn. 12

Der erste ist die zweckwidrige Verwendung:

Die Bestimmung des Verwendungszwecks ist Hauptbestandteil des Subventionsverhältnisses¹⁾. Der Subventionszweck umschreibt das vom Subventionsnehmer unmittelbar erwartete Verhalten²⁾. Die nicht zweckgerechte Verwendung der Subventionsmittel überschreitet den durch den Bewilligungsbescheid gezogenen Rahmen und hat deshalb keinen Rechtsgrund³⁾. Da die zweckwidrige Verwendung Widerruf und Rückforderung auslösen kann, ist es aus rechtsstaatlichen Gründen geboten, daß der Inhalt des vom Subventionsnehmer erwarteten Verhaltens entweder dem Gesetz oder dem Bewilligungsbescheid genau entnommen werden kann: Art, Umfang und Dauer der Bindung müssen hinreichend bestimmt sein⁴⁾. Die Risiken müssen zwischen dem Subventionsgeber und dem Subventionsnehmer angemessen verteilt werden⁵⁾. So darf etwa das Verwendbarkeitsrisiko des mit der Zuwendung erworbenen Gegenstandes nicht in vollem Umfang auf den Subventionsnehmer abgewälzt werden⁶⁾.

Der zweite Grund für den Widerruf des Zuwendungsbescheids und die Rückforderung der Subvention ist die Nichterfüllung von Auflagen. Die Auflagen betreffen die Modalitäten der Mittelinanspruchnahme, die Haushalts- und Wirtschaftsführung des Subventionierten⁷⁾. Auflagen sind nur im Rahmen von § 36 VwVfG zulässig. Da die Auflagen nur dazu dienen dürfen, die Erreichung des Subventionszwecks abzusichern⁸⁾, wird eine Überforderung des Subventionsnehmers vermieden.

1) Götz, NVwZ 1984, 483

2) OVG Koblenz, NJW 1981, 883; Weides, NJW 1981, 845

3) BVerwGE 62, 1 ff.

4) Götz, NVwZ 1984, 483 f.; Stober DÖV 1984, 274, 276

5) Götz, NVwZ 1984, 484; Stober DÖV 1984, 274, 276

6) Dazu insbesondere Götz, NVwZ 1984, 484

7) Götz, NVwZ 1984, 483

8) Stelkens/Bonk/Leonhardt, § 36 VwVfG Rdnr. 30 a m.w.N.

Eine Ausbalancierung der Interessen des Subventionsgebers und -nehmers erfolgt vor allem im Rahmen der Ermessensprüfung, ob der Zuwendungsbescheid ganz oder teilweise mit Wirkung für die Zukunft oder für die Vergangenheit widerrufen wird. In diesem Zusammenhang spielen zeitliche Verwendungsbindungen eine besondere Rolle. Wurde in den Vergabebedingungen festgelegt, daß von dem Unternehmer ein Verhalten von einer bestimmten Zeitdauer erwartet wird, ist im Rahmen der Ermessensausübung zu prüfen, ob dem Subventionsnehmer für die Zeit subventionszweckkonformen Verhaltens die Zuwendung zu belassen ist¹⁾. Allgemeine Aussagen sind in diesem Zusammenhang kaum möglich. Denkbar ist, daß der Subventionszweck teilweise erreicht ist, auch wenn der Subventionsnehmer zeitliche Vorgaben nicht bis zu Ende einhält. Vorstellbar ist aber auch, daß der Subventionsgeber sich über die ganze Zeit bedingungskonform verhalten muß. Auskunft kann letztlich nur der jeweilige Subventionszweck geben.

2. Der Interessenausgleich bei Subventionierung auf der Grundlage eines öffentlich-rechtlichen Vertrages

§ 44 a BHO regelt die Rechtsfolgen von Obliegenheitsverletzungen des Subventionsnehmers. Wie vergleichbare Verstöße in dem durch öffentlich-rechtlichen Vertrag gestalteten Subventionsverhältnis zu beurteilen sind, kann den §§ 54 ff. VwVfG kaum entnommen werden. Das liegt nicht zuletzt daran, daß der Gesetzgeber sich weder über die denkbaren Vertragstypen noch über Leistungsstörungen im Vertragsverhältnis hinreichende Gedanken gemacht hat. Die Verweisung in § 62 VwVfG auf die Vorschriften des bürgerlichen Rechts ist schon deshalb problematisch, weil das Leistungsstörungenrecht dem jeweiligen Vertragstyp angepaßt sein muß. Die Grundfra-

1) Dazu: Johannes RiA 1981, 7; Götz NVwZ 1984; Martens NVwZ 1985, 161; Oldiges NJW 1984, 1935; Friauf 55. Dt. Juristentag, 28; VGH Mannheim, NVwZ 1983, 552

ge, in welchen Fällen die Interessenlage in bürgerlich-rechtlichen und öffentlich-rechtlichen Vertragsverhältnissen vergleichbar ist, so daß eine entsprechende Anwendung der Vorschriften des BGB möglich ist, wird durch § 62 VwVfG aufgegeben und nicht beantwortet.

Insofern überzeugt der Versuch von Henke nicht, auf Leistungsstörungen im Subventionsverhältnis die Grundzüge des Privatrechts "in abgewandelter Form" anzuwenden¹⁾. Jedwede Überlegung, ob die Regeln über die Unmöglichkeit, den Verzug oder die positive Vertragsverletzung entsprechend angewandt werden können, setzt voraus, daß dem Subventionsnehmer Pflichten gegenüber dem Subventionsgeber obliegen. Gerade das ist zu bezweifeln²⁾. Welche Nachteile Obliegenheitsverletzungen des Subventionsnehmers auslösen, ließe sich nur dann unter Rückgriff auf die zivilrechtlichen Regeln ermitteln, wenn dem bürgerlichen Recht ein vergleichbares Rechtsverhältnis bekannt wäre. Das ist zu verneinen.

Eher läßt sich schon die Meinung vertreten, daß die in §§ 44 a BHO, 49 VwVfG enthaltenen Wertungen auch das Vorbild für vertragsrechtliche Lösungen abgeben müssen. Dafür spricht, daß das grundsätzliche Verhältnis zwischen der Leistung des Subventionsgebers und dem vom Subventionsnehmer erwarteten Verhalten nicht davon abhängig ist, ob es durch Verwaltungsakt oder Vertrag ausgestaltet wird.

3. Der "Interessenausgleich" in § 19 Abs. 5 WGG bei Entfallen eines volks- oder wohnungswirtschaftlichen Bedürfnisses

Wird dem Wohnungsunternehmen die Anerkennung entzogen, weil für den Fortbestand ein volks- oder wohnungswirtschaftliches Bedürfnis

1) Henke, Subventionsrecht, 315 ff.

2) Vgl. S. 53 ff.

nicht mehr vorhanden ist (§§ 15 WGG, 18 WGGDV), so bedeutet das, daß die Anerkennungsbehörde für den Einsatz von Subventionen zur Förderung des gemeinnützigen Wohnungsunternehmens keine Notwendigkeit mehr sieht. Die Gründe für das Entfallen eines volks- oder wohnungswirtschaftlichen Bedürfnisses können vielfältiger Art sein. Sie reichen von einer Veränderung der Verhältnisse auf dem Wohnungsmarkt bis hin zu einer Neuorientierung der staatlichen Wohnungsbau- politik.

Der entscheidende Unterschied zwischen der Rückforderung einer Subvention auf der Grundlage von § 44 a BHO und der Auferlegung eines Abgeltungsbetrags im Zusammenhang mit der Entziehung der Anerkennung nach § 18 WGGDV liegt darin, daß der Widerruf nach § 44 a BHO die Reaktion auf eine Obliegenheitsverletzung des Subventionsnehmers ist. Das gemeinnützige Wohnungsunternehmen trifft hingegen keine Verantwortlichkeit für die volks- und wohnungswirtschaftliche Bedarfslage.

Versteht man die §§ 15 WGG, 18 WGGDV als Ausprägung des Grundsatzes, daß auf die Aufrechterhaltung von Subventionen grundsätzlich kein Anspruch besteht und daß Vorkehrungen zulässig sind, die es dem Subventionsgeber ermöglichen, das Subventionsverhältnis zu beenden, so bleibt das Bedenken, daß die Auferlegung des Abgeltungsbetrags in keinem inneren Zusammenhang mit den zur Beendigung des Subventionsverhältnisses führenden Gründen steht. Die Bedingung für die Gewährung der Steuervergünstigungen lautet, daß das gemeinnützige Wohnungsunternehmen sich nach Maßgabe der Verhaltensregeln des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes im Kleinwohnungsbau engagiert. Diese Voraussetzung erfüllt das gemeinnützige Wohnungsunternehmen, auch wenn der Subventionsgeber für die Zukunft keine Gründe für eine weitere Kooperation sieht. Die Verbindung der Befugnis zur Entziehung der Anerkennung aus den in § 18 WGGDV genannten Gründen mit der Befugnis zur Auferlegung eines Abgeltungsbetrags nach § 19 Abs. 5 WGG stellt einen Verstoß gegen das Koppelungsverbot dar,

das im Rechtsstaatsprinzip wurzelt ¹⁾).

Dieses Ergebnis wird bestätigt, wenn man die Überlegung aufgreift, daß sich aus den Freiheitsrechten eine verfassungsrechtliche Verpflichtung ergibt, Dispositionsschutzinteressen des Bürgers zu berücksichtigen. Die Intensität des Dispositionsschutzes hängt u.a. davon ab, inwieweit die öffentliche Gewalt den Bürger zu einem bestimmten Handeln oder Unterlassen veranlaßt hat²⁾. Die Subvention kann ihre Anreizwirkung nur entfalten, wenn der Subventionsnehmer darauf vertrauen darf, bei Erfüllung der Subventionsbedingungen die Zuwendung behalten zu dürfen. Eine Verantwortlichkeit des Unternehmers kann dann nur für solche Umstände statuiert werden, auf die er Einfluß hat. Diese Voraussetzung ist nicht erfüllt, wenn die Anerkennung entzogen wird, weil nach der Einschätzung der Anerkennungsbehörde kein volks- oder wohnungswirtschaftliches Bedürfnis für den Fortbestand des Unternehmens vorhanden ist. Die über § 18 WGGDV eröffnete Möglichkeit, das Subventionsverhältnis zu beenden, dient ausschließlich Interessen des Subventionsgebers, rechtfertigt deshalb nicht die Belastung des Subventionsnehmers mit zusätzlichen Nachteilen.

4. Der "Interessenausgleich" in § 19 Abs. 5 WGG bei freiwilliger Statusaufgabe

Wird der Abgeltungsbetrag dadurch ausgelöst, daß dem gemeinnützigen Wohnungsunternehmen die Anerkennung auf eigenen Antrag entzogen wird, so bedeutet das, daß das Unternehmen die Freiheit nur um den Preis der Erstattung sämtlicher in der Vergangenheit erhaltenen Vorteile erlangen kann.

1) Mayer/Kopp, Allgemeines Verwaltungsrecht, 305

2) Kisker, VVDStRl 32, insb. 151 ff.

Diese Regelung würde sich zwanglos in die § 44 a BHO zugrunde liegende Systematik einordnen lassen, wenn dem Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz entnommen werden könnte, daß das Wohnungsunternehmen seine Aufgabe während einer bestimmten Zeitspanne nachgehen muß. Träfe das Wohnungsunternehmen eine dahingehende Obliegenheit, wäre ein Ausscheiden vor Ablauf der Verweildauer ein Grund dafür, die gewährten Vorteile ganz oder teilweise zurückzufordern.

Zeitliche Verwendungsbindungen sind wesentlicher Bestandteil des Subventionszwecks. Sie geben Auskunft darüber, wie lange sich der Subventionsnehmer dem Subventionszweck widmen muß¹⁾. Mit Ablauf der Zeitspanne endet das Subventionsverhältnis. Der Unternehmer ist dann frei von Obliegenheiten.

Dem Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz ist eine ausdrückliche Bindungsfrist nicht zu entnehmen. Lediglich § 19 Abs. 5 WGG könnte eine Subventionsbedingung regeln. Können die gemeinnützigkeitsbedingten Vorteile zurückverlangt werden, falls die Anerkennung entzogen wird, so läßt sich § 19 Abs. 5 WGG die Aussage entnehmen, daß die Vorteile dem Wohnungsunternehmen nur gebühren sollen, solange der Anerkennungsbescheid Bestand hat. Setzt man § 19 Abs. 5 WGG in Bezug zu § 15 WGG, ließe sich die Ansicht vertreten, daß das gemeinnützige Wohnungsunternehmen gehalten ist, sich im Kleinwohnungsbau zu engagieren, solange dafür nach Meinung der Anerkennungsbehörde ein volks- oder wohnungswirtschaftliches Bedürfnis vorhanden ist. Diese Auslegung ist unbefriedigend. Ist ein volks- oder wohnungswirtschaftliches Bedürfnis zu bejahen, kann das Wohnungsunternehmen nie erreichen, daß es über die erhaltenen Vorteile frei disponieren darf. Es handelt sich um eine Obliegenheit, die nicht erfüllbar ist. Je länger das gemeinnützige Wohnungsunternehmen besteht, um so härter wird dann die Belastung durch den Abgeltungsbetrag. Verneint die Anerkennungsbehörde ein volks- oder wohnungswirtschaft-

1) Dazu etwa Johannes, RiA 81, 7; Götz, NVmZ 84, 484

liches Bedürfnis für den Fortbestand des Unternehmens, ist die Situation nicht günstiger; auch dann können sämtliche in der Vergangenheit gewährten Vorteile zurückverlangt werden.

Eine weitere Schwierigkeit resultiert daraus, daß nach dem Gesetzeswortlaut die Gründe, aus denen das gemeinnützige Wohnungsunternehmen die Entziehung der Anerkennung beantragt, keine Bedeutung für die Bemessung des Abgeltungsbetrags haben. Das zeigt sich schon daran, daß die Regelung des Abgeltungsbetrags nicht auf die verschiedenen Entziehungsstatbestände abgestimmt ist. So macht es keinen Unterschied, ob die Anerkennung wegen Verstoßes gegen die Verhaltensbindungen, wegen Entfallen eines volks- oder wohnungswirtschaftlichen Bedürfnisses für den Fortbestand des Unternehmens oder deshalb entzogen wird, weil das Unternehmen einen entsprechenden Antrag gestellt hat. Ergibt sich zudem aus den §§ 15 WGG, 18 WGGDV, daß es für die Entziehungsentscheidung gleichgültig ist, ob dem Wohnungsunternehmen die Betriebsfortführung überhaupt zumutbar ist, so widerspricht es den Intentionen des Gesetzgebers, die Interessen des Wohnungsunternehmens an der Statusaufgabe bei der Bemessung des Abgeltungsbetrags zu berücksichtigen ¹⁾.

Das Ergebnis, daß ein gemeinnütziges Wohnungsunternehmen auf keinen Fall erreichen kann, daß ihm irgendwann die zugewandten Vorteile endgültig zufallen und zu seiner freien Disposition stehen, entspricht präzise den Vorstellungen des Gesetzgebers von 1940. Kann das gemeinnützige Wohnungsunternehmen einen Geschäftsbetrieb nur aufgrund der Tatsache aufbauen, daß es von Behörden und Publikum als gemeinnützig behandelt worden ist, und sind "infolgedessen auch das vorhandene Vermögen und das Dasein des Unternehmens als Mitglied und Teilhaber der Wohnungswirtschaft und des Wirtschaftsverkehrs ganz überwiegend auf diese Tatsache zurückzuführen", dann muß auch selbstverständlich verhindert werden, daß das so entstan-

1) Schwender, Gemeinnütziges Wohnungswesen 1982, 488 fr.

dene Vermögen "zu einem Gegenstand und Werkzeug freier wirtschaftlicher Betätigung und Ausbeutung gemacht wird".

Die § 44 a BHO zugrunde liegenden Wertungen sehen deutlich anders aus. Soweit den Unternehmer die Obliegenheit trifft, sich für einen bestimmten Zeitraum dem Subventionszweck zu widmen, wird aus rechtsstaatlichen Gründen Bestimmtheit der Bindung verlangt¹⁾.

Geben die Subventionsbedingungen an, von welchen Voraussetzungen das endgültige "Behaltendürfen" der Subvention abhängig ist, ist die Obliegenheit nur dann hinreichend bestimmt, wenn sie zeitlich beschränkt ist. Wird zur Voraussetzung gemacht, daß der Subventionsnehmer sich auf "Ewigkeit" dem Subventionszweck verschreiben muß, kann die Bindungsfrist den ihr zugedachten Zweck nicht erfüllen, dem Subventionsnehmer Auskunft darüber zu geben, wann er über die gewährte Subvention frei verfügen kann. Mit dieser Auslegung von § 44 a BHO stimmt die in § 175 Abs. 2 AO getroffene Regelung überein. Danach ist ein Steuerbescheid wegen Wegfalls einer Voraussetzung für eine Steuervergünstigung zu erlassen, wenn gesetzlich bestimmt ist, daß "diese Voraussetzung für eine bestimmte Zeit gegeben sein muß".

Der Versuch, die Frage zu beantworten, ob die in § 44 a BHO getroffene Regelung in ihrer Kernsubstanz verfassungsrechtlich vorgegeben ist, hat von der Feststellung auszugehen, daß der subventionierte Unternehmer Privatperson ist, die unternehmerische Freiheit besitzt. Das Bundesverfassungsgericht sieht die unternehmerische Freiheit vor allem in den Art. 12, 14, 2 GG verankert. Art. 12 GG schützt juristische Personen insoweit, als sie eine Erwerbszwecken dienende Betätigung betreiben, die ihrer Art nach in gleicher Weise von einer natürlichen wie auch von einer juristischen Person betrieben werden kann²⁾. Die durch Art. 12 GG geschützte Unternehmensfreiheit verstanden als Freiheit zur Grün-

1) OVG Koblenz, NJW 81, 882; Götz, NVmZ 84, 484

2) BVerfGE 30, 312

dung und Führung von Unternehmen darf nur aufgrund sachgerechter und vernünftiger Erwägungen des Gemeinwohls eingeschränkt werden¹⁾. Das verfassungsrechtlich geschützte Eigentum ist durch Privatnützigkeit gekennzeichnet. Die eigene Leistung wird als besonderer Schutzgrund für die Eigentümerposition anerkannt. Art. 14 GG garantiert dem Unternehmer in vermögensrechtlicher Hinsicht, daß er sich eigenverantwortlich und mit privatnütziger Zielsetzung am Wirtschaftsleben beteiligen kann²⁾. Gesetzliche Eigentumsbindungen müssen vom jeweiligen Sachbereich her geboten sein und können nicht weiter gehen, als der Schutzzweck reicht, dem die Regelung dient. Und schließlich gewährleistet Art. 2 Abs. 1 GG einen angemessenen Spielraum zur Entfaltung der Unternehmerinitiative³⁾.

Selbst wenn man annimmt, daß das gemeinnützige Wohnungsunternehmen nur durch Obliegenheiten belastet ist, ist nicht zu verkennen, daß § 19 Abs. 5 WGG die Freiheit, sich anderen Tätigkeiten zuzuwenden, erheblich einschränkt. Je länger das gemeinnützige Wohnungsunternehmen existiert, desto härter wird es durch den Abgeltungsbetrag betroffen. Ein öffentliches Interesse, nur solche Wohnungsunternehmen zu subventionieren, die bereit sind, sich längerfristig dem gemeinnützigen Zweck zu verschreiben, ist zwar nicht zu verkennen. Welche "sachgerechten und vernünftigen Erwägungen" dafür sprechen könnten, daß die Bedingungen für die Aufgabe des Status um so härter werden, je länger das gemeinnützige Wohnungsunternehmen an der Erfüllung des Subventionszwecks mitgewirkt hat, ist hingegen nicht einsichtig. Besteht das staatliche Interesse darin, keine Unternehmen zu fördern, die heute gegründet und in einem Jahr liquidiert werden, müßte die unternehmerische Entscheidungsfreiheit um so weniger durch Nachteile belastet werden, je länger das Unternehmen an dem gemeinnützigen Zweck mitgewirkt hat⁴⁾.

1) BVerfGE 50, 365

2) BVerfGE 50, 340 ff.

3) BVerfGE 50, 366

4) siehe nächste Seite

Wenngleich direkte Subventionen und Steuervergünstigungen öffentlich-rechtliche Gewährungen sind, ist nicht zu verkennen, daß sie nicht als "Geschenke" gedacht sind. Der Subventionsgeber knüpft an die Zuwendung die Erwartung, daß die unternehmerische Tätigkeit in bestimmter Weise entfaltet wird, die im öffentlichen Interesse liegt. Die Subvention ist mit dem Versprechen verbunden, daß der Subventionsnehmer bei Erfüllung der Subventionsbedingungen die ihm gewährten Zuwendungen behalten darf. Deshalb dürfte es mit Art. 14 GG unvereinbar sein, das "Behaltendürfen" der Subvention von Bedingungen abhängig zu machen, die nicht durch den Subventionszweck gefordert sind. Gibt es keine Gründe, die es rechtfertigen, die Subvention davon abhängig zu machen, daß der Subventionsgeber sich zeitlich unbeschränkt für den Subventionszweck einsetzt, können Verfallklauseln, die zur Entziehung der bereits in der Vergangenheit "verdienten" Zuwendungen führen, nicht allein damit gerechtfertigt werden, daß der Subventionsnehmer für die Zukunft seine Dienste aufkündigt. Der Grund für den Entzug der in den Jahren vor der Beendigung des Subventionsverhältnisses gewährten Vorteile kann nur darin liegen, daß mit der Beendigung des Subventionsverhältnisses auch der in der Vergangenheit gezeigte Einsatz des Unternehmers für den Subventionszweck für den Subventionsgeber jeden Wert verliert²⁾.

1) Vgl. in diesem Zusammenhang die Rechtsprechung des BVerfG und des BVerwG zu Art. 12 im Zusammenhang mit Rückzahlungsklauseln in Ausbildungsverträgen, nach der die Belange beider Seiten "angemessen zu berücksichtigen" sind. Dies gilt unabhängig davon, daß der Aspirantenvertrag freiwillig geschlossen wird; BVerfGE 39, 128, 142; BVerwG, Buchholz 232, Nr. 11 zu § 30 BBG.

2) Dazu S. 110 ff.

5. Der "Interessenausgleich" bei Verstoß gegen die Anerkennungsbedingungen

Eine wertungsmäßige Vergleichbarkeit von § 19 Abs. 5 WGG und § 44 a BHO liegt eher vor, falls der Unternehmer einen Entziehungstatbestand im Sinne von § 19 Abs. 2 WGG verwirklicht. In diesem Fall sind die Entziehung der Anerkennung und die Auferlegung des Abgeltungsbetrages Reaktion auf eine Obliegenheitsverletzung.

Auffällig ist, daß der Vorteilsausgleich nach § 19 Abs. 5 WGG unabhängig davon ist, ob der Anerkennungsbescheid mit Wirkung ex nunc oder ex tunc aufgehoben wird. Auch wenn die Anerkennung mit Wirkung ex nunc entzogen wird, bezieht sich der Vorteilsausgleich auf sämtliche gemeinnützigkeitsbedingten Vorteile, die das Unternehmen in der Vergangenheit erhalten hat. Darin muß nicht unbedingt ein Widerspruch zu sehen sein. Auch im allgemeinen Subventionsrecht sind Fallgestaltungen bekannt, in denen der Erlaß des Subventionsbescheids zunächst nur Rechtsgrundlage für die Gewährung der Subvention ist, deren endgültiger Verbleib beim Subventionsnehmer aber grundsätzlich voraussetzt, daß der Zuwendungsbescheid innerhalb der Zeit, die für die Zweckbindung des auf seiner Grundlage Geleisteten vorgesehen ist, wirksam bleibt. So hat z.B. das Bundesverwaltungsgericht den Vergabebedingungen für einen Investitionszuschuß, in denen die Bewilligung an eine zehnjährige zweckentsprechende Verwendung des Investitionsguts durch den Subventionsnehmer gebunden war, entnommen, daß bei Veräußerung des Investitionsguts vor Fristablauf auch dann ein Rückforderungsanspruch entstehe, wenn der Subventionsbescheid nach § 49 Abs. 2 Satz 1 VwVfG nur mit Wirkung für die Zukunft widerrufen werden darf¹⁾. In diesen Fallgestaltungen ist entscheidend, daß der Subventionszweck nicht schon mit der zweckentsprechenden Verwendung der zugewandten Mittel, sondern erst nach Ablauf einer bestimmten Verwendungsdauer erreicht wird.

1) BVerwG, DVBl 1983, 810; zustimmend etwa Weides, JuS 1985, 370; kritisch Martens, NVwZ 1985, 160

a) Die Rückforderung als Folge gänzlicher oder teilweiser Zweckverfehlung

Nach § 21 Abs. 4 WGGDV sind die abzugeltenden Vorteile für die Zeit zu ermitteln, in der dem Wohnungsunternehmen wegen seiner Gemeinnützigkeit Vergünstigungen gewährt worden sind. Diese Regelung überrascht, wenn die Rückforderung damit begründet wird, daß gerade wegen des Verstoßes der Subventionszweck nicht erreicht werde. Der Vorteilsausgleich müßte sich dann auf die Jahre beziehen, in denen der Subventionszweck wegen des Verstoßes nicht erfüllt wurde. Hat ein Wohnungsunternehmen über Jahre die Verhaltensbedingungen eingehalten, so leuchtet es nicht unbedingt ein, daß die Zeit bedingungskonformen Verhaltens bei der Bemessung des Abgeltungsbetrags außer Ansatz bleibt.

Das Problem wird im verwaltungsrechtlichen Schrifttum im Zusammenhang mit der Frage diskutiert, ob bei der Entscheidung über den Widerruf die Zeit der zweckentsprechenden Verwendung der Subventionsmittel zu berücksichtigen ist¹⁾. Die Lösung hängt davon ab, ob für den Subventionsgeber nur eine "Gesamtleistung" des Subventionsnehmers interessant ist oder ob ihm auch mit "Teilleistungen" gedient ist. Auskunft darüber gibt der jeweilige Subventionszweck. Gewisse Rückschlüsse erlaubt auch die Ausgestaltung der Zuwendung des Subventionsgebers. Ist sie pro rata temporis bemessen, spricht einiges dafür, daß auch die "Leistung" des Subventionsnehmers teilbar sein soll.

Aufschlußreich ist in diesem Zusammenhang die Regelungstechnik der Gesetze, die Steuervergünstigungen für gemeinnützige Wohnungsunter-

1) Götz, NVwZ 84, 484; Oldiges, NJW 84, 1925; Friauf, 55. Juristentag, 28

nehmen vorsehen. So ist etwa die Körperschaftsteuer eine Jahressteuer. Daraus folgt, daß die Körperschaftsteuerbefreiung das Äquivalent für den im jeweiligen Wirtschaftsjahr gezeigten Einsatz für den gemeinnützigen Zweck ist. Stünde die Steuerbefreiung des einzelnen Jahres unter dem Vorbehalt, daß sich das Wohnungsunternehmen auch in Zukunft für den gemeinnützigen Zweck einsetzt, wäre kaum verständlich, daß die Steuerbefreiung in jedem Jahr erneut gewährt wird. Bei den einmaligen Steuern bedient sich der Gesetzgeber anderer Maßstäbe. So entfällt nach § 13 Abs.1 Nr. 16 ErbStG die Befreiung für Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften mit Wirkung für die Vergangenheit, wenn die Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen innerhalb von zehn Jahren nach der Zuwendung entfallen und das Vermögen der Körperschaft nichtbegünstigten Zwecken zugeführt wird. In ähnlicher Form sieht § 7 Abs. 2 KVStG das Entfallen der Steuerbefreiung vor, wenn sich der steuerpflichtige Vorgang innerhalb der letzten fünf Jahre vor Wegfall der Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen ereignet hat. Diese Regelungen sprechen für die Annahme, daß mit der Befreiung von den periodisch zu erhebenden Steuern der Einsatz des gemeinnützigen Wohnungsunternehmens während der jeweiligen Steuerperiode "abgegolten" werden soll. Soweit bei einmalig zu erhebenden Steuern Bindungsfristen normiert sind, geben sie Auskunft über den Zeitraum, in dem die Befreiung "verdient" wird. Angesichts dieser Regelungszusammenhänge läßt sich kaum der Standpunkt vertreten, der zeitliche begrenzte Einsatz des Wohnungsunternehmens für den gemeinnützigen Zweck führe nicht zu einer teilweisen Erfüllung des Subventionszwecks. Dagegen spricht ferner, daß § 6 WGG den gemeinnützigen Wohnungsunternehmen keinen bestimmten Geschäftsumfang vorschreibt. Sie entscheiden frei, in welchem Maße sie Kleinwohnungen der Allgemeinheit zur Verfügung stellen. Schließlich hindern die §§ 6, 7 WGG nicht die Veräußerung von Kleinwohnungen an Personen, die den Gemeinnützigkeitsbindungen nicht unterliegen. Werden die Wohnungen auf diese Weise den gemeinnützigkeitsrechtlichen Bindungen entzogen, ohne daß nach den Vorstellungen des Gesetzgebers der Subventionszweck gefährdet wird, kann die Geschäftsaufgabe als solche nicht als Tatbestand gewertet werden,

der den in der Vergangenheit erbrachten Leistungen des Wohnungsunternehmens den Rechtsgrund entzieht.

§ 44 a BHO konkretisiert für einen Teilbereich den Grundsatz des Vertrauensschutzes, der Verfassungsrang hat. Er wird entweder aus dem Rechtsstaatsprinzip oder aus den Grundrechten abgeleitet¹⁾. Der an rechtmäßige Verwaltungsakte anknüpfende Vertrauensschutz wird aufgehoben, weil der Subventionsnehmer die Vergabebedingungen nicht einhält. Das Korrekturinteresse des Subventionsgebers und das Schutzinteresse des Subventionsnehmers treffen sich darin, daß der Widerruf nur soweit reicht, wie es die Obliegenheitsverletzung erfordert. Das bedeutet, daß der Subventionsbescheid bestehen bleiben muß, soweit die Obliegenheitsverletzung des Subventionsnehmers den Subventionszweck nicht beeinträchtigt.

Der Einwand, durch § 19 Abs. 5 WGG werde jeder Vertrauensschutz zerstört, überzeugt nicht. Eine ähnliche Schwierigkeit ergibt sich, wenn die Beschränkung des Widerrufs aus Gründen des Vertrauensschutzes nicht greift, weil der Subventionsgeber den Subventionsbescheid mit einem Widerrufsvorbehalt versehen hat. Fordert das Rechtsstaatsprinzip bzw. die Grundrechte Vertrauensschutz, verlangt sich die verfassungsrechtliche Überlegung um das Problem Dispositionsschutzinteresse/Anpassungsbedürfnis lediglich in die Prüfung, ob der Widerrufsvorbehalt zulässig ist. Ein Widerrufsvorbehalt, der nicht legitimen Anpassungsbedürfnissen Rechnung trägt, ist unzulässig²⁾. Ein solches Anpassungsbedürfnis fehlt, soweit die Veränderung, der mit dem Widerrufsvorbehalt Rechnung getragen werden soll, einen Teil des Rechtsverhältnisses überhaupt nicht berührt. Um das an einem Beispiel zu verdeutlichen: Die Aufsicht über gemeinnützige Wohnungsunternehmen dient der Kontrolle, ob die Wohnungsunternehmen die Verhaltensbindungen beachten (vgl. insbeson-

1) Vgl. die Nachweise bei Kisker und Püttner, VVDStR 32, 149 ff., 200 ff.; Koppf, BayVB 80, 38

2) Kisker, VVDStR 32, 176; Kloepfer, DVBl 72, 371 ff.

dere § 26 WGG). Der Subventionsgeber kann sich den Widerruf der Anerkennung für den Fall vorbehalten, daß sich das gemeinnützige Wohnungsunternehmen der laufenden Aufsicht entzieht (§ 19 Abs. 2 WGG). Der Widerrufsvorbehalt erfährt seine Rechtfertigung daraus, daß Vorsorge für den Fall getroffen werden soll, daß eine Kontrolle der Einhaltung der Verhaltensbindungen nicht möglich ist. Er darf sich deshalb nicht auf die in der Vergangenheit liegenden Wirtschaftsjahre auswirken, die bereits abschließend geprüft wurden.

Im Grunde handelt es sich nur darum, die Einsicht ernstzunehmen, daß Grundrechte nicht lediglich punktuelle Abwehrrechte sind. Enthalten die Grundrechte Ordnungsprinzipien für alle Lebensbereiche, so ist die Bemessung von Nachteilen für Obliegenheitsverletzungen vor den Grundrechten zu rechtfertigen. Ist die Obliegenheit als solche nicht zu beanstanden, ist es mit dem grundrechtlichen Freiheitsverständnis vereinbar, daß der mit einer Obliegenheit Belastete für einen Verstoß verantwortlich ist. Und wie Grundrechtseingriffe verhältnismäßig sein müssen, so spricht einiges dafür, daß die an die Obliegenheitsverletzung geknüpften Nachteile sich an dem Grad der Beeinträchtigung des Interesses ausrichten müssen, das durch die Obliegenheit abgesichert wird.

b) Der beiderseitige Bereicherungsausgleich (Saldotheorie)

Nach der Konzeption von § 44 a BHO wird die Phase bedingungskonformen Verhaltens bei der Entscheidung über den Widerruf berücksichtigt. Teilwiderruf und anteilige Erstattung sind das rechtstechnische Mittel, um die Nachteile den Einbußen anzupassen, die der Subventionsgeber durch die Obliegenheitsverletzung erleidet. Deshalb kann sich die Rechtslage nicht wesentlich ändern, wenn die Beachtung der Vergaberegeln als auflösende Bedingung ausgestaltet wird. Mit Bedingungseintritt entfällt dann der Rechtsgrund für die "Leistung" des Subventionsgebers und die des Subventionsnehmers. Man

gelangt dann zu Wertungen, die ihren Niederschlag in der Saldotheorie gefunden haben.

Die Saldotheorie berücksichtigt, daß die beiderseitigen Leistungen auch dann durch den Austauschzweck verbunden bleiben, wenn der Rechtsgrund entfällt. Bei der Rückabwicklung entsteht von vornherein nur ein Bereicherungsanspruch auf einer Seite, der auf Herausgabe bzw. Wertersatz des Überschusses der Aktiv- über die Passivposten (Saldo) gerichtet ist. Der Kläger muß deshalb die Bereicherung des Beklagten darlegen und dabei bereits alle Leistungen berücksichtigen, die der Beklagte aus seinem Vermögen in Erfüllung des Vertrags gemacht hat. Der Sinn der Saldotheorie besteht vor allem darin, zufällige Ergebnisse zu vermeiden, die daraus resultieren, daß nur einer der Beteiligten in der Lage ist, die empfangene Leistung herauszugeben.

Unter Außerachtlassung dieses Grundgedankens der Saldotheorie hat Henke eingewandt: Theoretisch ließe sich zwar sagen, daß der Subventionsgeber insofern bereichert sei, als der Subventionsnehmer durch Rechtsgeschäft oder tatsächliches Handeln den Subventionszweck erfüllt habe. Praktisch liege darin aber keine Bereicherung i.S. von § 812 BGB, weil der Vorteil als zu beziffernder Wert nicht feststellbar sei und weil er der Allgemeinheit in nicht genau bestimmter Weise Nutzen bringe. Der Subventionsempfänger könne daher seine Leistung im Falle der Nichtigkeit des Subventionsverhältnisses "niemals" zurückfordern¹⁾.

Die Ausführungen von Henke überzeugen in dieser Allgemeinheit nicht. Sie sind wohl mit Blick auf Subventionen formuliert worden, mit denen Ziele angestrebt werden, die eher dem ideellen Bereich zuzuordnen sind, die dem Subventionsnehmer kaum meßbare Einschränkungen in vermögensmäßiger Hinsicht zumuten. Wer z.B. als Arbeit-

1) Henke, Das Recht der Wirtschaftssubventionen, 380

nehmer allein deshalb eine Steuervergünstigung erhält, weil er in Berlin wohnt und dort einer Arbeit nachgeht, wird kaum vortragen können, daß er im staatlichen Interesse ein vermögensmäßiges Opfer erbringe. Aus der Sicht z.B. eines gemeinnützigen Wohnungsunternehmens stellt sich die Sachlage hingegen so dar, daß sich das Unternehmen verpflichtet, Kleinwohnungen zu bauen und diese preisgünstig (§ 7 WGG) zu veräußern oder zu vermieten. Eine solche Leistung könnte ebenso Gegenstand eines Vertrages unter Privatpersonen sein. Deshalb ist die Annahme Henkes nur bedingt zutreffend, das von ihm gefundene Ergebnis lasse sich "aus der Eigenart des öffentlichen Interesses im Bereich der Subventionsverwaltung und seiner Verknüpfung mit dem Privatinteresse" begründen¹⁾. Das "öffentliche Interesse" verändert nur insoweit die Leistungsbeziehungen, als der Staat als Subventionsgeber über keine Vertragsfreiheit verfügt, ihm also engere Grenzen bei der Ausgestaltung der Vergabebedingungen gesetzt sind als einer Privatperson. Diese eingeschränkte Gestaltungsmacht kann aber wohl kaum den Sinn haben, im Falle der Rechtsgrundlosigkeit die Tatsache zu ignorieren, daß der Subventionsnehmer auf Veranlassung des Subventionsgebers geldwerte Leistungen erbracht hat. Richtig ist lediglich, daß der objektive Wert der vom Subventionsnehmer erbrachten Leistung schwer zu beziffern ist. Das hängt ausschließlich damit zusammen, daß es für subventionelle Leistungen keinen allgemeinen Markt gibt. Gibt es keine objektiven Kriterien, welchen Preis die vom Unternehmen im öffentlichen Interesse erbrachte Leistung hat, wird man den Subventionsgeber an seinen eigenen Maßstäben festhalten müssen. Da der Staat als Subventionsgeber "nichts verschenken" darf, bleibt nur die Lösung, daß die wechselseitigen Leistungen einander wertmäßig entsprechen.

Für das Wohnungsgemeinnützigkeitsrecht bedeutet das: Bei den periodisch erhobenen Steuern gewährt der Staat jährliche Zuwendungen in Form des Verzichts auf die Besteuerung. Das kann nur bedeu-

1) Henke, Das Recht der Wirtschaftssubventionen, 380

ten, daß mit der Steuerbefreiung der Einsatz des gemeinnützigen Wohnungsunternehmens für die gemeinnützigen Ziele in der jeweiligen Steuerperiode abgegolten wird. Die jährlich wiederkehrende Steuerbefreiung kann nicht in Bezug zu einer "Gesamtleistung" des Unternehmens gesetzt werden, weil es ansonsten unverständlich wäre, daß der Staat jedes Jahr weitere Vergünstigungen gewährt. Deshalb ist der Einwand ausgeschlossen, die vom Subventionsnehmer erbrachte Leistung entspreche wertmäßig nicht der empfangenen Steuerbefreiung, müsse eigentlich erst in den Folgejahren verdient werden. Es handelt sich um ein Dauerschuldverhältnis, in dem sich die jährlichen Leistungen von Subventionsgeber und -nehmer entsprechen. Das Wohnungsunternehmen ist zwar nicht verpflichtet, eine Leistung in bestimmtem Umfang zu erbringen. Dem entspricht aber, daß die Steuervergünstigungen kraft Gesetzes dem Leistungsumfang angepaßt sind. Vermietet oder veräußert das Wohnungsunternehmen in der fraglichen Steuerperiode keine Kleinwohnungen und setzt es sich deshalb für den gemeinnützigen Zweck nicht ein, wirkt sich die Steuerbefreiung nicht aus.

Schwieriger ist die Rechtslage bei den einmaligen Steuern. Erhält das gemeinnützige Wohnungsunternehmen etwa Zuwendungen, die nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 ErbStG von der Erbschaft- und Schenkungssteuer freigestellt sind, wird die Höhe des Vorteils durch den Wert der Zuwendung bestimmt. Zwischen der Höhe des Steuervorteils und dem Einsatz des Unternehmens für den gemeinnützigen Zweck läßt sich ein direkter Zusammenhang nicht herstellen. So wäre es etwa wenig einleuchtend, wenn die Befreiung von der Erbschaftsteuer unabhängig von der Zeitdauer wäre, die das zugewandte Vermögen dem gemeinnützigen Zweck dient. In § 13 Abs. 1 Nr. 16 ErbStG ist das Problem in der Weise gelöst, daß die Steuervergünstigung rückwirkend entfällt, wenn die Anerkennungsvoraussetzungen innerhalb von zehn Jahren nach der Zuwendung entfallen und das Vermögen nicht begünstigten Zwecken zugeführt wird. Das materielle Recht beantwortet hier also durch die Fristsetzung die Frage, wann sich die Leistungen von Subventionsnehmer und -geber ausgleichen.

Die Anwendung der Saldotheorie führt zu dem Ergebnis, daß keiner der Beteiligten ungerechtfertigte Vorteile aus dem Fehlen des Rechtsgrundes zieht. Ist das vom Subventionsnehmer erwartete Verhalten in Form von Bedingungen gekleidet, kommt man über die Saldotheorie zu Ergebnissen, die weitgehend denen vergleichbar sind, die in § 44 a BHO über die Widerrufsbefugnis erreicht werden. Es ist auch kein Grund erkennbar, warum die in der Vergangenheit erhaltenen Subventionen abgeschöpft werden sollen. Bis zum Zeitpunkt der Entziehung der Anerkennung hat das Wohnungsunternehmen die Gemeinnützigkeitsbedingungen eingehalten. Dieses Handeln im öffentlichen Interesse wird durch den Verstoß, der zur Entziehung der Anerkennung führt, nicht hinfällig. Schüttet z.B. das Unternehmen erstmals 40 Jahre nach seiner Gründung mehr als 4 % Dividende aus, ist kaum einsichtig, warum daraus zu folgern sein soll, daß das Unternehmen in den vergangenen 40 Jahren die Gemeinnützigkeitsbedingungen nicht eingehalten hat. Der Einwand, die überhöhte Gewinnausschüttung bewiese gerade, daß das Unternehmen nicht im Sinne der gemeinnützigen Zwecksetzung gehandelt habe, weil Gewinnerzielung und gemeinnütziger Zweck nicht miteinander vereinbar seien, überzeugt nicht. Wäre dem WGG ein Verbot der Gewinnerzielung zu entnehmen, bestünde weder für die Steuerbefreiung noch für einen Abgeltungsbetrag eine Rechtfertigung.

6. Die Ermittlung der gemeinnützigkeitsbedingten Vorteile

a) Allgemeine Probleme

Die durch § 19 Abs. 5 WGG gebotene Ermittlung der gemeinnützigkeitsbedingten Vorteile stößt auf mannigfache Schwierigkeiten. Wurden dem Unternehmen etwa zinsgünstige Kredite eingeräumt oder Grundstücke zu Vorzugspreisen überlassen, läßt sich der gemeinnützigkeitsbedingte Vorteil wohl nur erfassen, wenn er als solcher im Vertrag ausgewiesen ist. Eine solche Ausweisung fehlt regelmäßig. Sie wäre auch kaum möglich, da es einen objektiv angemessenen Preis

nicht gibt. Denkbar ist ferner, daß der Vorteil nicht in einem günstigen Preis liegt, sondern sich darin äußert, daß der Verkäufer von Grundstücken sich überhaupt zum Geschäftsabschluß mit dem gemeinnützigen Wohnungsunternehmen entschließt. Wie solche Vorteile zahlenmäßig erfaßt werden können, ist unsicher.

Soweit der Vorteil in der Steuerfreistellung oder -ermäßigung besteht, könnte man den Vorteil danach bestimmen, welche Steuern ein nicht gemeinnütziges Unternehmen hätte zahlen müssen. Es stellt sich dann aber die Frage, ob steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten, die nur bei einem steuerpflichtigen Unternehmen erheblich sind, vorteilsmindernd zu berücksichtigen sind. So gestattet z.B. § 6 d EStG, stille Reserven, die sich während längerer Zeit in bestimmten Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gebildet haben und die anläßlich einer entgeltlichen Veräußerung aufgedeckt werden, auf Reinvestitionen zu übertragen.

Die Verwaltungsvorschriften der Länder zum WGG scheinen von der Berücksichtigungsfähigkeit solcher Steuervermeidungsmöglichkeiten auszugehen ¹⁾. Denn zu § 19 Abs. 5 WGG wird ausgeführt, das Wohnungsunternehmen könne die Anrechnung der aufgrund allgemein gewährter Steuervergünstigungen möglichen Steuerersparnisse verlangen, die es auch ohne die gemeinnützige Anerkennung jeweils hätte in Anspruch nehmen können. Die in den Erlassen vertretene Ansicht führt zu einer hypothetischen Vorteilsermittlung, die mit etlichen Unsicherheiten belastet ist und wohl nur deshalb vertretbar ist, weil präzisere Methoden der Vorteilsberechnung kaum vorstellbar sind.

1) Vgl. z.B. Ziff. 28 der Verwaltungsvorschrift des rheinland-pfälzischen Ministeriums der Finanzen vom 28.12.1981 (Min. Blatt Rheinland-Pfalz 1982, 181)

b) Die Behandlung stiller Reserven

Erhebliche Unsicherheiten ergeben sich hinsichtlich der Behandlung der stillen Reserven, die während der Phase der Gemeinnützigkeit entstehen. Die Probleme werden durch das unklare Verhältnis von § 19 Abs.5 WGG zu § 13 KStG hervorgerufen. Für den Wechsel von der Steuerpflicht zur Steuerbefreiung schreibt § 13 Abs. 1, 3 KStG vor, daß auf den Zeitpunkt, in dem die Steuerpflicht endet, eine Schlußbilanz aufzustellen ist, in der die Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert anzusetzen sind. Der Teilwert ist nach § 6 Abs. 1 Satz 3 EStG der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt.

Die Bewertung mit dem Teilwert ist im Gegensatz zur Bewertung nach Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu sehen. Bei der Bewertung nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten wird verhindert, daß Wertsteigerungen der Wirtschaftsgüter, die noch nicht durch Umsatzgeschäft verwirklicht wurden, in der Bilanz ausgewiesen werden. Wurde z.B. ein Grundstück vor 20 Jahren erworben, muß es in der Bilanz in der Höhe des damaligen Kaufpreises ausgewiesen bleiben, obwohl möglicherweise der Wert des Grundstücks inzwischen deutlich gestiegen ist. Die Bewertung nach dem Teilwert orientiert sich demgegenüber nicht an den vom Betriebsinhaber tatsächlich aufgewandten Herstellungs- oder Anschaffungskosten, sondern an den Kosten, die ein Erwerber im Bewertungszeitpunkt aufwenden müßte. Steigen im Laufe der Jahre z.B. die Grundstückspreise, bleiben die Anschaffungskosten unverändert, der Teilwert folgt hingegen der Marktentwicklung¹⁾.

1) Vgl. im einzelnen Schmidt, § 6 EStG Anm. 35 ff.

Die Bewertung nach dem Teilwert zwingt zur Aufdeckung stiller Reserven. Der Sinn von § 13 Abs. 1 KStG besteht darin, die stillen Reserven, die in der Phase der Steuerpflicht angesammelt wurden, der Besteuerung zuzuführen¹⁾. § 13 Abs. 2 KStG dient dementsprechend dem Zweck, daß die in der Phase der Steuerfreiheit angesammelten stillen Reserven steuerfrei bleiben. Hat z.B. ein gemeinnütziges Wohnungsunternehmen ein Grundstück erworben, darauf Kleinwohnungen errichtet und hat sich der Wert des Anwesens im Zeitpunkt der Entziehung der Anerkennung verdoppelt, bleibt diese Wertsteigerung unbesteuert, falls das Wohnungsunternehmen das Anwesen einige Tage nach Entziehung der Anerkennung zum Teilwert veräußert.

Gegen die Anwendung von § 13 KStG auf gemeinnützige Wohnungsunternehmen ist eingewandt worden, stille Reserven seien nichts anderes als noch nicht ausgewiesene, in den Vermögensgegenständen gebundene und insofern investierte Gewinne. Voraussetzung für eine wohnungsgemeinnützige Rechtfertigung der Steuerbefreiung stiller Reserven sei, daß die Vermögensgegenstände tatsächlich wohnungsgemeinnützigen Zwecken dienen, und zwar von Beginn der Entstehung stiller Reserven. Bei Finanzanlagen und unbebauten Grundstücken sei diese Zweckdienlichkeit nicht gegeben. Würden Grundstücke erst kurz vor dem Ende der Steuerbefreiung bebaut, sei es ungerechtfertigt, die bis zur Bebauung entstandenen stillen Reserven von der Besteuerung auszunehmen²⁾.

Die Argumentation überzeugt aus mehreren Gründen nicht. Bei "wirtschaftlicher Betrachtung"³⁾ mag es zwar zutreffen, daß stille Reserven investierte Gewinne sind. Das Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht hat diese wirtschaftliche Betrachtungsweise aber bewußt nicht übernommen. Es gilt das Verbot der Besteuerung nicht

1) Felix/Streck, § 13 KStG Bem. 8; Herrmann/Heuer/Raupach, § 13 KStG, Allgemeine Erläuterungen

2) Selchert, DStR 1985, 198

3) So bewußt Selchert, DStR 85, 198

realisierter Gewinne¹⁾. Stille Reserven mögen Chancen auf Gewinn bergen. Sie werden aber erst am Markt realisiert. § 13 KStG verbietet gerade die Erfassung der stillen Reserven, die sich erst nach Wegfall der Steuerbefreiung in einem Veräußerungsgeschäft dokumentieren.

Unrichtig ist ferner die Annahme, die Steuerfreiheit der im einzelnen Wirtschaftsgut steckenden stillen Reserven sei nur gerechtfertigt, wenn diese Vermögensgegenstände gemeinnützigen Zwecken dienen. Stille Reserven entstehen insbesondere durch die (gebotene) Nichtberücksichtigung von Wertzuwächsen infolge der Geltung des Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzips (§ 6 Abs. 1 Nr. 1, 2 EStG), durch erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen, durch die Nichtaktivierung von geringwertigen Wirtschaftsgütern, durch inflationäre Erscheinungen und schließlich aufgrund von Bewertungsspielräumen bei Rückstellungen und Teilwertansätzen²⁾. Das Entstehen stiller Reserven ist also kein Spezifikum steuerbefreiter Unternehmen. Es handelt sich deshalb nicht um gemeinnützigkeitsbedingte Vorteile. Zudem ist die Vorstellung seltsam, z.B. die allgemeinen Wertsteigerungen von Grund und Boden seien Vorteile, die dem Wohnungsunternehmen vom Subventionsgeber verschafft worden seien.

Das eigentliche Problem besteht in Folgendem: Bei einem steuerpflichtigen Unternehmen werden stille Reserven erst im Zeitpunkt des entgeltlichen Umsatzes versteuert, sieht man von den - hier nicht interessierenden - Fällen der Entnahme, Betriebsaufgabe und Liquidation ab. Der Erwerb z.B. eines Grundstücks stellt eine bloße Vermögensumschichtung dar, führt zu keiner Steuer. Das Grundstück wird mit dem aus der Kasse abgeflossenen Kaufpreis in der Bilanz angesetzt. Steigt der Wert des Grundstücks in den Folgejahren, ist die Wertsteigerung als solche (stille Reserve) nicht steuerpflichtig.

1) Tipke, Steuerrecht, 254

2) Tipke, Steuerrecht, 256

tig. Wird das Grundstück aber nach etlichen Jahren veräußert, ist die Differenz zwischen dem Buchwert und dem Veräußerungserlös in vollem Umfang steuerpflichtiger Gewinn. Diese Last trägt das gemeinnützige Wohnungsunternehmen nicht, da im Zeitpunkt der Beendigung der Steuerfreiheit die stillen Reserven aufgrund von § 13 KStG steuerfrei aufgedeckt werden. Die Frage kann deshalb nur lauten, ob die aus dem Teilwertansatz (§ 13 Abs. 2 KStG) folgenden Steuervorteile gemeinnützigkeitsbedingte Vorteile i.S. von § 19 Abs. 5 WGG sind¹⁾. Dagegen spricht zunächst, daß § 13 KStG durch das KStG 1977 in Kenntnis der Existenz von § 19 Abs. 5 WGG eingefügt wurde. Dieses Argument verliert aber an Gewicht, wenn man berücksichtigt, daß der Gesetzgeber möglicherweise davon ausgegangen ist, daß § 13 KStG einen Vorteil verschafft, der - selbstverständlich - über § 19 Abs. 5 WGG wieder abgeschöpft werden soll. Selbst dann bleibt aber das Bedenken, daß § 13 KStG für alle Fälle der Steuerbefreiung gilt. Über § 19 Abs. 5 WGG sollen nur gemeinnützigkeitsbedingte Vorteile abgeschöpft werden. Enthält § 13 KStG kein Sonderrecht für gemeinnützige Wohnungsunternehmen, verschafft die Vorschrift auch keine gemeinnützigkeitsbedingten Vorteile. Ob diese Schlußfolgerung wirklich tragfähig ist, läßt sich eigentlich nur klären, wenn man sämtliche Fälle der Steuerbefreiung vergleicht. Sollte sich z.B. herausstellen, daß andere gemeinnützige Unternehmen bei einem gleichartigen Verstoß die Vorzüge aus § 13 KStG nicht genießen, erscheint eine Vorzugsstellung der gemeinnützigen Wohnungsunternehmen fragwürdig²⁾.

7. Die Pauschalierung des Abgeltungsbetrages

Die mannigfachen Schwierigkeiten bei der Ermittlung der gemeinnützigen Vorteile haben seit dem Erlaß des Reichswohnungskommissars

1) Unklar Selchert, DStR 1985, 195 ff.

2) Vgl. dazu S. 153 f.

vom 17.7.1943 dazu geführt, daß der Abgeltungsbetrag pauschaliert wird: Neben einem Grundbetrag von 50 v.H. des Reinvermögens des Wohnungsunternehmens im Zeitpunkt der Entziehung der Anerkennung wird für jedes Jahr der Zugehörigkeit des Wohnungsunternehmens zur gemeinnützigen Wohnungswirtschaft ein Zuschlag von 0,5 bis 1,5 % des Reinvermögens berechnet. Jedoch soll der Zuschlag in keinem Fall 30 v.H., d.h. die Gesamtauflage 80 v.H. des Reinvermögens übersteigen¹⁾.

Das Verwaltungsgericht Wiesbaden hat die Pauschalierung des Abgeltungsbetrags für rechtswidrig befunden. Sie entbehre der Rechtsgrundlage, weil sowohl § 19 Abs. 5 WGG als auch § 21 WGGDV bestimme, daß der Abgeltungsbetrag konkret zu berechnen sei²⁾. Hinter dieser knappen Begründung verbergen sich grundlegende Kompetenzprobleme.

Dem Verwaltungsgericht ist darin zu folgen, daß das WGG keine Ermächtigung zur Pauschalierung des Abgeltungsbetrags enthält. Die Befugnis zur Auferlegung einer Geldleistung umfaßt nicht die Ermächtigung, den Geldbetrag im Schätzungswege festzusetzen. Denn die Schätzung verändert Art und Umfang des Eingriffs. Aus diesem Grund enthält die AO in § 162 eine gesonderte Ermächtigung zur Schätzung von Besteuerungsgrundlagen.

Das Verwaltungsgericht hat allerdings weder § 162 AO erwähnt noch berücksichtigt, daß durch den Abgeltungsbetrag auch die dem Wohnungsunternehmen gewährten Steuervergünstigungen rückgängig gemacht werden sollen. Beachtet man dies, drängt sich die Frage auf, ob die Anerkennungsbehörde sich auf § 162 AO berufen kann. Dagegen spricht, daß die Anerkennungsbehörde (Bezirksregierung) keine Finanzbehörde i.S. von § 1 Abs. 1 AO ist; ihr Handeln wird durch das

1) RStBl 1943, 713

2) VG Wiesbaden vom 16.10.1978 - III./2 E 216/77 -, unveröffentlicht

VwVfG und nicht durch die AO gelenkt. Für die Anwendbarkeit von § 162 AO spricht, daß die AO kein Sonderrecht für bestimmte Behörden, sondern ein dem materiellen Recht angepaßtes Verwaltungsverfahrensrecht regeln will. Ist es unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten überhaupt zulässig, andere Behörden als Finanzbehörden in das Besteuerungsverfahren einzuschalten¹⁾, sprechen die besseren Argumente dafür, ihr die Befugnisse aus der AO zuzugestehen, die notwendig mit der Erfüllung ihrer Aufgabe verbunden sein müssen.

Ob das in den Verwaltungsvorschriften vorgesehene Schätzungsverfahren durch § 162 AO gedeckt ist, muß bezweifelt werden. Die Schätzung ist in § 162 AO als "Beweismittelersatz oder als eine Beweiswürdigung aufgrund unzureichender Beweismittel" konzipiert²⁾. Die Unmöglichkeit der bestimmten Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen kann ihren Grund darin finden, daß Quantitäten ermittelt werden müssen, die objektiv nicht genau berechnet werden können. Der zweite und wohl wichtigere Grund für die Einräumung der Schätzungsbefugnis ist der, daß das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen nur ermitteln kann, wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten erfüllt. Führt der Kaufmann z.B. keine Bücher, können sie der Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden (§ 158 AO). Nach der allgemeinen Regel über die Beweislast müßte das Finanzamt dann häufig auf die Verwirklichung des Besteuerungsanspruchs verzichten. § 162 AO wendet in diesem Fall das Eingreifen der Beweislastregeln ab³⁾.

Das gemeinnützige Wohnungsunternehmen, das einen Entziehungstatbestand i.S. von § 19 Abs. 2 verwirklicht, verletzt keine Mitwirkungspflichten, deren Erfüllung zur Ermittlung der Höhe der gewährten Steuervorteile normiert worden wäre. Ob die andere mögli-

1) Vgl. Seite 18 ff.

2) Tipke/ Kruse, § 162 AO Anm. 1

3) Tipke/ Kruse, § 162 AO Anm. 1

che Zulässigkeitsvoraussetzung für eine Schätzung - sachbedingte Unmöglichkeit der exakten Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen - erfüllt ist, bleibt mehr als zweifelhaft. Denn die Schwierigkeiten resultieren zum Teil daraus, daß unklar ist, was Vorteile i.S. von § 19 Abs. 5 WGG sind¹⁾. Die Schätzung ist kaum als Instrument für fehlende rechtliche Präzision gedacht. Zum anderen mag es mühselig sein, bei einem Unternehmen, das unter Umständen über Jahrzehnte tätig gewesen ist, den Wert der Steuervergünstigungen und sonstigen Vorteile zu errechnen. Als Instrument zur Arbeitserleichterung ist die Schätzung im Grund ebenfalls nicht gedacht.

Entscheidend ist ein weiterer Einwand: Ziel der Schätzung muß sein, die Höhe der geschuldeten Steuer möglichst "treffsicher" zu ermitteln. Deshalb muß sich die Schätzung an den Wertungen des jeweiligen Steuergesetzes orientieren.

Die Verwaltungsvorschriften nehmen das Reinvermögen des Unternehmens als Bezugspunkt für die Vorteilsermittlung. Das ist konsequent, wenn man mit der Begründung zum WGG davon ausgeht, daß die gemeinnützigen Wohnungsunternehmen ihr Vermögen und ihr Dasein ganz überwiegend dem Staat verdanken. Welches Vermögen ein gemeinnütziges Wohnungsunternehmen erwirtschaftet, hängt aber von vielen Faktoren ab. Die Steuerbefreiung ist einer der möglichen Gründe für die Vermögensmehrung. Es ist denkbar, daß das Vermögen einer Körperschaft trotz Steuerbefreiung abnimmt, wie es auch nicht ausgeschlossen ist, daß das Vermögen eines Steuerpflichtigen trotz Besteuerung wächst. Das Reinvermögen ist deshalb kein geeigneter Indikator für die Ermittlung der vom Subventionsgeber gewährten Vorteile.

Dies soll am Beispiel der Ertragssteuern verdeutlicht werden: Wesentliche Vorteile der gemeinnützigen Wohnungsunternehmen liegen in der Freistellung von der Körperschafts- und Gewerbesteuer. Be-

1) Vgl. Seite 119 ff.

messungsgrundlage für beide Steuern ist nicht das Vermögen, sondern der Gewinn. Nach § 7 KStG heißt sich die Körperschaftsteuer nach dem zu versteuernden Einkommen. Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen ermittelt wird, bestimmt sich nach den Vorschriften des EStG (§ 8 KStG). Da bei gemeinnützigen Wohnungsunternehmen, die nur als Kapitalgesellschaft gegründet werden können (§ 2 WGG), alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind (§ 8 Abs. 2 KStG), sind Einkünfte der Gewinn (§ 2 Abs. 2 EStG), der sich nach den §§ 4, 5 EStG als Unterschied zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres erweist. Die Gewerbesteuer belastet die Erträge von gewerblichen Unternehmen. Besteuerungsgrundlage ist der Gewerbeertrag und das Gewerbekapital (§ 6 GewStG). Basis für den Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des KStG bzw. EStG zu ermittelnde Gewinn (§ 7 GewStG), der um bestimmte Hinzurechnungen (§ 8 GewStG) und Kürzungen (§ 9 GewStG) modifiziert wird. Diese Korrekturen haben den Sinn, den Gewinn zu verobjektivieren¹⁾. Als Gewerbekapital (§ 12 GewStG) ist der Einheitswert des Betriebs anzusetzen, bei dem aufgrund von § 12 Abs. 2-4 GewStG auch das Fremdkapital eingerechnet wird. Der Einheitswert des Betriebsvermögens ist ebenfalls Bemessungsgrundlage für die Vermögensteuer (§ 4 VStG).

Das Reinvermögen, das nach den Verwaltungsvorschriften Bezugspunkt für den Vorteilsausgleich ist, ergibt sich aus dem Rohvermögen (= ausstehende Kapitaleinlagen + Anlagevermögen + Umlaufvermögen + aktive Rechnungsabgrenzungsposten) nach Abzug von Wertberichtigungen, betriebsbedingten Rückstellungen, Verbindlichkeiten und passiven Rechnungsabgrenzungsposten²⁾. Das Reinvermögen entspricht damit dem Eigenkapital des Unternehmens. Gewinn und Verlust i.S. des

1) Tipke, Steuerrecht, 401

2) Vgl. z.B. Ziff. 28.2 der rheinland-pfälzischen Verwaltungsvorschrift vom 28.12.1981, Min.Blatt Rheinland-Pfalz 1982, 181

Steuerrechts sind hingegen positive oder negative Veränderung im Eigenkapital. Ein Unternehmen kann über ein großes Eigenkapital verfügen und keine Gewinne erwirtschaften und deshalb auch aus der Steuerbefreiung keine Vorteile ziehen. Indem die Verwaltungsvorschriften die Schätzung am Reinvermögen ausrichten, fehlt der Bezug zu Gewinn und Verlust und damit auch eine brauchbare Bemessungsgrundlage für die ersparten Steuern.

Indem das Reinvermögen als Bezugspunkt für die Vorteilsermittlung dient, handelt es sich nicht mehr darum, das der Subventionsgeber seine Zuwendungen zurückfordert, weil der Subventionsnehmer die Vergabebedingungen nicht einhält. Vielmehr wird der Zugriff auf Vermögenswerte eröffnet, die allein der Unternehmer erwirtschaftet hat (Art. 14 GG). Beteiligt sich der Subventionsgeber nicht an den Risiken der subventionierten Tätigkeit, ist es ausgeschlossen, aus der Subvention einen Anspruch auf alle Früchte der subventionierten Tätigkeit abzuleiten. Lehnt der Subventionsgeber eine Beteiligung an den Risiken der subventionierten Tätigkeit gerade unter Hinweis auf die unternehmerische Freiheit und Verantwortung ab, ist es mit eben dieser Freiheit und Verantwortung unvereinbar, den Vermögenszuwachs auf die staatliche Anerkennung und die damit verbundenen Steuervergünstigungen zurückzuführen. Gerade dies ist aber das dem Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz zugrundeliegende Verständnis. Nach der Begründung des Gesetzes zur Änderung und Ergänzung der Vorschriften über die Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen vom 21.2.1940 hat das gemeinnützige Wohnungsunternehmen "in der Regel einen Geschäftsbetrieb nur aufgrund der Tatsache aufbauen und durchführen können, daß es von Behörden und Publikum als gemeinnützig behandelt worden ist. Infolgedessen sind auch das vorhandene Vermögen und das Dasein des Unternehmens als Mitglied und Teilhaber der Wohnungswirtschaft und des Wirtschaftsverkehr ganz überwiegend auf diese Tatsache zurückzuführen".

8. Zwischenergebnis

Nach allgemeinem Subventionsrecht kommt eine Rückforderung der rechtmäßig bewilligten Subvention nur in Betracht, wenn der Subventionsnehmer Obliegenheiten verletzt, so daß die Erreichung des Subventionszwecks beeinträchtigt ist. Höhe und Umfang des Erstattungsanspruchs richten sich nach dem Grad der Beeinträchtigung des Interesses, das durch die Obliegenheit abgesichert wird. Ob die Subvention ganz oder teilweise zurückgefordert wird, hängt davon ab, ob dem Subventionsgeber bereits mit "Teilleistungen" des Subventionsnehmers gedient ist oder ob nur eine bestimmte "Gesamtleistung" dem Subventionszweck entspricht. Die Entscheidung kann je nach Art der Subvention unterschiedlich ausfallen. Sind die Zuwendungen des Subventionsgebers pro rata temporis bemessen, ist davon auszugehen, daß der Subventionszweck teilweise erfüllt werden kann. Dem Subventionsnehmer verbleiben dann die Zuwendungen, die auf Zeiträume fallen, in denen er sich bedingungskonform verhalten hat. Ein Grundgedanke des Subventionsrechts ist, daß der Subventionsnehmer die erhaltenen Zuwendungen mit Erfüllung der Subventionsbedingungen endgültig behalten darf. Subventionsbedingungen müssen deshalb so formuliert sein, daß der Zustand des "endgültigen Behaltendürfens" überhaupt eintreten kann.

§ 19 Abs. 5 WGG weicht schon insofern von den Wertungen des allgemeinen Subventionsrechts ab, als die Entziehung der Anerkennung wegen Entfallen eines volks- oder wohnungswirtschaftlichen Bedürfnisses für den Fortbestand des Unternehmens und die dadurch ausgelöste Auferlegung eines Abgeltungsbetrags nicht mit einer Obliegenheitsverletzung des Subventionsnehmers erklärt werden kann.

- Entnimmt man § 19 Abs. 5 WGG eine Obliegenheit des Subventionsnehmers, sich auf Dauer dem gemeinnützigen Zweck zu widmen, handelt es sich um eine nicht erfüllbare Obliegenheit. - Soweit der Abgeltungsbetrag durch einen Verstoß gegen die Anerkennungsbedingungen ausgelöst wird, bleibt unberücksichtigt, daß das Wohnungsunternehmen sich in der Vergangenheit ordnungsgemäß verhalten und

deshalb teilweise den Subventionszweck erfüllt hat. Soweit das Reinvermögen des Unternehmens den Bezugspunkt für die Bemessung des pauschalierten Abgeltungsbetrags abgibt, fehlt ein Bezug zu den vom Subventionsgeber gewährten Vorteilen.

Subventionsbedingungen sind an den Grundrechten zu messen. Mit der durch Art. 2, 12, 14 GG garantierten unternehmerischen Freiheit sind Obliegenheiten vereinbar, deren Verletzung Nachteile auslöst. Die Obliegenheiten müssen sich aber auf Umstände beziehen, die dem Einfluß des subventionierten Unternehmers unterliegen. Das "Behaltendürfen" der Subvention darf nicht von Bedingungen abhängig gemacht werden, die nicht durch den Subventionszweck gefordert sind. Es muß regelmäßig gesichert sein, daß der Subventionsnehmer seine Unabhängigkeit vom Subventionsgeber erlangen kann, ohne die gewährten Zuwendungen gänzlich zu verlieren. Vergabebedingungen, die dem Subventionsgeber den Zugriff auf das vom Unternehmer in eigener Verantwortung erwirtschaftete Vermögen eröffnen, sind unzulässig.

III. DIE VEREINBARKEIT VON § 19 ABS. 5 WGG MIT STEUERSYSTEMATISCHEN WERTUNGEN

Die Rückforderung gemeinnützigkeitsbedingter Vorteile ist im Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz deutlich abweichend von § 44 a BHO geregelt. Während § 44 a BHO auf dem Grundgedanken beruht, daß Obliegenheitsverletzungen des Subventionsnehmers die Auferlegung von Nachteilen in Form der vollständigen oder teilweisen Rückforderung der Subvention rechtfertigen, ist § 19 Abs. 5 WGG unter dem Gesichtspunkt konzipiert, daß der Vermögenszuwachs eines gemeinnützigen Wohnungsunternehmens auf die staatliche Anerkennung zurückzuführen ist. Durch den Abgeltungsbetrag wird deshalb verhindert, daß der Vermögenszuwachs je zur freien Disposition des Unternehmens steht. Die Regel lautet, daß die gemeinnützigkeitsbedingten Vortei-

te nie endgültig "verdient" sind. Diese Abweichungen sind verfassungsrechtlich bedenklich, wenn man berücksichtigt, daß auch das Subventionsverhältnis ein von den Grundrechten beherrschtes Rechtsverhältnis ist. Zu überlegen bleibt, ob die Abweichungen auf Besonderheiten zurückzuführen sind, die damit zu erklären sind, daß gemeinnützige Wohnungsunternehmen im wesentlichen über Steuervergünstigungen gefördert werden.

1. Der Anerkennungsbescheid als Grundlagenbescheid (§ 175 Abs. 1, Satz 1 AO)

Auch wenn die Anerkennung mit Wirkung ex nunc entzogen wird, soll sie nach § 19 Abs. 5 WGG ihre Bedeutung als Rechtsgrund für das Behaltendürfen der in der Vergangenheit gewährten Vorteile verlieren. Eine ähnliche Fallgestaltung ist in § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO angesprochen. Danach ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO), dem Bindungswirkung für diesen Steuerbescheid zukommt, erlassen, aufgehoben oder geändert wird. Grundlagenbescheide i.S. von § 171 Abs. 10 sind alle Feststellungsbescheide, Steuermeßbescheide und anderen Verwaltungsakte, soweit sie für die Festsetzung einer Steuer bindend sind. Der Bundesfinanzhof hat aus der Erwähnung der "anderen Verwaltungsakte" abgeleitet, daß als Grundlagenbescheide auch Verwaltungsakte anderer als Finanzbehörden in Betracht kommen, sofern sie für die Finanzbehörden verbindlich sind¹⁾. § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO ist folglich eine Konsequenz aus der Abhängigkeit des Folgebescheids vom Grundlagenbescheid. Wegen der Bindungswirkung steht der Finanzbehörde bei Erlaß des Folgebescheids kein Prüfungsrecht hinsichtlich der Tatbestandsmerkmale zu, die im

1) BFH BStBl 1980 II, 682; zustimmend Tipke/Kruse, § 171 AO Rdnr. 30; Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 171 AO Rdnr. 46; Klein/Orlopp, § 171 AO Anm. 11; Koch § 171 AO Rdnr. 40

Grundlagenbescheid erfaßt werden. Fehlt ein Prüfungsrecht, kann die Zulässigkeit der Aufhebung oder Änderung des Folgebescheids nicht davon abhängen, daß dem Finanzamt keine Ermittlungsfehler hinsichtlich des im Grundlagenbescheid geregelten Sachverhalts unterlaufen sind (§ 173 AO). Eine solche Ermittlungsbefugnis fehlt dem Finanzamt aber gleichermaßen, wenn es an Verwaltungsakte einer ressortfremden Behörde gebunden ist.

Der Anerkennungsbescheid nach dem WGG hat Bindungswirkung für die Finanzverwaltung. Das wird insbesondere in § 17 WGG i.V. mit § 20 WGG deutlich. Danach ist die Oberfinanzdirektion in Anerkennungs-sachen zu hören. Sie kann die Entziehung der Anerkennung beantragen¹⁾.

Die Einordnung des Anerkennungsbescheids unter die Grundlagenbescheide führt indes zu Schwierigkeiten, die daraus resultieren, daß für das Handeln der allgemeinen Verwaltungsbehörden und der Finanzbehörden unterschiedliche Verfahrensgesetze gelten. Bei der Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden sind stets Verjährungs-fristen, deren Ablauf zum Erlöschen des Steueranspruchs führt (§ 46 AO), und Korrekturmöglichkeiten im Zusammenhang zu sehen. Kurzen Verjährungsfristen sind weitreichende Änderungsmöglichkei-ten zugeordnet (§§ 169 Abs. 2 Nr. 1, 172 Abs. 1 Nr. 1 AO), bei längeren Verjährungsfristen wird der Vertrauensschutz durch einge-schränkte Korrekturmöglichkeiten gewährleistet (§§ 169 Abs. 2 Nr. 2, 173 AO). Eine Steuerfestsetzung sowie ihre Aufhebung oder Änderung ist nach Ablauf der Festsetzungsfrist nicht mehr zuläs-sig (§ 169 Abs. 1 S. 1 AO). Dies gilt auch für Grundlagenbeschei-de²⁾.

Die Abhängigkeit des Folgebescheids vom Grundlagenbescheid ist dann unbedenklich, wenn der Grundlagenbescheid von einer Finanz-

1) Vgl. Seite 13

2) Tipke/Kruse, § 171 AO Rdnr. 30

behörde erlassen wird. Da § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO eine zulässige Änderung des Grundlagenbescheids voraussetzt, ist der Steuerpflichtige insofern vor Überraschungen geschützt, als eine Änderung des Grundlagenbescheids nur bis zum Ablauf der Verjährungsfrist nach § 169 AO zulässig ist. Würde also für die Entziehung der Anerkennung nach dem WGG § 169 AO gelten, wären ihr zeitliche Schranken gesetzt.

Da der Anerkennungsbescheid ein Dauerverwaltungsakt ist, könnte die Anwendung von § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO wohl nur dazu führen, daß der Zeitpunkt für das Wirksamwerden der Entziehung maximal 4 Jahre zurückdatiert werden kann. Eine Auslegung von § 169 AO, die dazu führen würde, daß der Anerkennungsbescheid 4 Jahre nach seinem Erlaß nicht mehr änderbar wäre, widerspräche hingegen dem Wesen des Anerkennungsbescheids als Dauerverwaltungsakt.

Die Geltung von § 169 AO für Behörden, die keine Finanzbehörden sind, könnte jedoch an § 1 Abs. 1 AO scheitern, da die AO nur von Finanzbehörden zu beachten ist. Die Konsequenz ist, daß sich die Änderung eines Grundlagenbescheids, der von der Bezirksregierung erlassen wird, ausschließlich nach den Regeln des VwVfG richtet. Da das VwVfG die Verjährung als Erlöschenstatbestand nicht kennt, wäre die "Aushöhlung" der steuerrechtlichen Verjährung die Folge¹⁾.

Der Bundesfinanzhof hat die Frage, ob eine Änderung nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO auch noch dann vorzunehmen ist, wenn die für Steuerbescheide maßgebliche Festsetzungsfrist bereits abgelaufen ist, bislang offen gelassen²⁾. Tipke/Kruse meinen, es müsse bei den Verwaltungsakten ressortfremder Behörden dem Verwirkungseinschrank nachgegangen werden³⁾. Frotscher hat vorgeschlagen, § 171 Abs. 10 AO einschränkend auszulegen. Er verweist darauf, daß sich

1) So Frotscher, in: Schwarz, § 171 AO Rdnr. 14

2) BFH, BStBl 1980 II, 684

3) Tipke/Kruse, § 171 AO Rdnr. 30

die Regelung des § 171 Abs. 10 AO daraus rechtfertigt, daß Grundlagenbescheide selbst der Verjährung unterliegen¹⁾. Dem ist im Ergebnis zu folgen.

Um die Bindungswirkung ressortfremder Verwaltungsakte zu rechtfertigen, benötigt man § 171 Abs. 10 AO nicht. Die Vorschrift setzt die Bindungswirkung voraus und regelt darauf aufbauend die verjährungsrechtlichen Folgen für den Folgebescheid. Die Tatbestandswirkung von Verwaltungsakten ist im öffentlichen Recht allgemein anerkannt²⁾. Erklärt man ressortfremde Verwaltungsakte zu Grundlagenbescheiden, kann der Sinn nur darin liegen, ihm auch die Wirkung eines solchen beizumessen. Zum Wesen des Grundlagenbescheids gehört aber gerade, daß er mit Ablauf der Festsetzungsfrist nicht mehr änderbar ist. Darauf fußen die §§ 171 Abs. 10 und 175 Abs. 1 Nr. 1 AO. Eine solche Betrachtungsweise hat nicht unbedingt zur Konsequenz, daß die Korrekturbefugnisse auch abgeschnitten werden, soweit Rücknahme und Widerruf dazu dienen, allgemeine verwaltungsrechtliche Wirkungen herbeizuführen. Die Änderung nach Ablauf der (steuerrechtlichen) Verjährungsfrist würde nur auf steuerrechtlichem Gebiet keine Folgen auslösen. Die von Frotscher befürwortete Trennung "zweier Verwaltungsverfahren" läßt sich also auch erreichen, indem man danach differenziert, in welchem Sachbereich die Änderung des Grundlagenbescheids sich auswirken soll.

Die eigentlichen Bedenken gegen die Anwendung von § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO auf den Anerkennungsbescheid i.S. des WGG sind anderer Natur. Sie werden deutlich, wenn man § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO mit § 175 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 AO vergleicht. Die Anwendbarkeit der allgemeinen Verjährungsregeln auf den Grundlagenbescheid rechtfertigt sich aus der Überlegung, daß auch bei Erlaß eines Grundlagenbescheids Rechtsnormen auf einen Sachverhalt angewandt werden. Der Unterschied zum Steuerbescheid besteht lediglich darin,

1) Frotscher, in: Schwarz, § 171 AO Rdnr. 14, Rdnr. 18 vor § 179 AO
2) z.B. Maurer, Verwaltungsrecht, § 11 Rdnr. 8

daß abweichend von § 157 Abs. 2 AO einzelne Besteuerungsgrundlagen festgestellt werden (§ 179 Abs. 1 AO). Die Verjährung greift ein, weil die Behörde die Möglichkeit, den Steueranspruch in bestimmter Zeit zu realisieren, nicht genutzt hat. Die Verjährungsfolgen sind also nur dann gerechtfertigt, wenn die Verwaltung eine Chance hat - sei es über einen Grundlagenbescheid oder über einen Steuerbescheid -, den Steueranspruch in einem Verwaltungsakt festzuhalten. Gerade diese Chance besteht in "Rückwirkungsfällen" nicht. Der Sinn von § 19 Abs. 5 WGG besteht gerade darin, wegen der gegenwärtigen Verwirklichung eines Entziehungstatbestands die in der Vergangenheit gewährten Begünstigungen zurückzufordern.

Daß das Steuerrecht derartige rechtliche Gestaltungsmöglichkeiten durch das Verjährungsrecht nicht ausschließen will, zeigt sich an § 175 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 AO. Diese Vorschriften könnten (ohne allzu große Phantasie) auf eine Fallgestaltung angewandt werden, wie sie in § 19 Abs. 5 WGG geregelt ist.

2. Die Entziehung der Anerkennung als rückwirkendes Ereignis im Sinne von § 175 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 AO

§ 175 Abs. 1 Nr. 2 AO betrifft Ereignisse, die im Zeitpunkt des Erlasses eines Verwaltungsakts noch nicht berücksichtigt werden können. Wird z.B. eine letztwillige Verfügung mit Erfolg angefochten, kann der auf ihr aufbauende Erbschaftsteuerbescheid nicht aufrecht erhalten werden. Verjährungsfristen können der Aufhebung des Bescheids nicht entgegenstehen. Das Finanzamt kann die bloße Anfechtungsmöglichkeit nicht berücksichtigen. Der in der Verfügung Bedachte wird erst dann durch den Bescheid zu Unrecht belastet, wenn ihm seine Rechtsposition durch die Anfechtung entzogen wird. Wird z.B. eine Bescheinigung einer anderen Behörde, die Voraussetzung für eine Steuervergünstigung ist, nachträglich zurückgenom-

men, kann das Finanzamt diese Änderung erst ab dem Zeitpunkt der Rücknahme berücksichtigen. Da die Verjährung ihre Rechtfertigung darin findet, daß Ansprüche nicht geltend gemacht werden, obwohl sie geltend gemacht werden können, ordnet § 175 Abs. 1 S. 2 AO für diese Fälle an, daß die Festsetzungsfrist erst mit Ablauf des Kalenderjahres beginnt, in dem das rückwirkende Ereignis eintritt¹⁾. Die Bemerkung von Tipke/Kruse, § 175 Abs. 1 S. 2 enthalte "ein notwendiges Kuriosum", da nach dieser Vorschrift die Festsetzungsfrist beginnen könne, nachdem sie zuvor bereits abgelaufen sei²⁾, ist wohl nicht ganz korrekt. Sie beruht auf einer unrichtigen Auslegung von § 170 Abs. 1 AO. Danach beginnt die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist. Nach § 38 AO entstehen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Tritt ein Ereignis ein, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (§ 175 Abs. 1 Nr. 2 AO), so werden lediglich die Rechtsfolgen auf die Vergangenheit bezogen, das sie auslösende Ereignis wird aber erst in der Gegenwart verwirklicht³⁾.

Im Grunde entspricht die Rechtslage der bürgerlichrechtlichen Behandlung der auflösenden Bedingung. Wird ein Rechtsgeschäft unter einer auflösenden Bedingung vorgenommen, so endet mit Eintritt der Bedingung - ex nunc - die Wirkung des Rechtsgeschäfts (§ 158 Abs. 2 BGB) und die Parteien des Rechtsgeschäfts sind verpflichtet, den früheren Rechtszustand wiederherzustellen. Auflösende Bedingungen fallen nach allgemeiner Meinung unter § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO⁴⁾. In diesem Sinne könnte § 19 Abs. 5 WGG so auszulegen sein, daß die Steuervorteile unter der auflösenden Bedingung ge-

1) Zur Rechtslage vor Erlaß der AO 1977 instruktiv FG Hamburg, EFG 1962, 224 gegen BFH, BStBl 1981 II, 55

2) Tipke/Kruse, § 170 AO Rdnr. 1

3) So im Ergebnis FG Hamburg, EFG 1982, 225

4) Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 175 AO Rdnr. 15 ff.; Tipke/Kruse, § 175 AO Rdnr. 13

währt werden, daß die Anerkennung nicht entzogen wird. In diese Richtung weist das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 15.12.1976, das sich zu den Rechtsfolgen der Aufhebung der satzungsmäßigen Vermögensbindung einer Unterstützungskasse äußert¹⁾. Nach § 11 Nr. 1 KStDV (heute § 5 Abs. 1 Nr. 3 c KStG) muß die ausschließliche und unmittelbare Verwendung des Vermögens und der Einkünfte der Kasse satzungsmäßig und tatsächlich für die Zwecke der Kasse dauernd gesichert sein. Da die Vermögensbindung dauernd gewährleistet sein muß, wirkt der Wegfall der Vermögensbindung nach Ansicht des Bundesfinanzhofes in die Vergangenheit zurück mit der Folge, daß Steuerbescheide für zurückliegende Veranlagungszeiträume zu erlassen sind, soweit die Steueransprüche noch nicht verjährt sind²⁾. Anlaß, darüber nachzudenken, ob diese Rechtsfolgen verhältnismäßig sind, hatte der Bundesfinanzhof nicht, da er davon ausging, daß eine Nachversteuerung nur im Rahmen der fünfjährigen Verjährungsfrist möglich sei.

Da für die Beurteilung der Verjährungsfrage die Rechtslage maßgebend ist, die vor Inkrafttreten der AO 1977 bestand³⁾, heißt das, daß § 175 Abs. 1 S. 2 AO sich auf Steueransprüche, die vor Inkrafttreten der AO 1977 erloschen sind, nicht auswirken kann.

Der Gedanke der auflösenden Bedingung liegt auch § 175 Abs. 2 AO zugrunde. Danach gilt als rückwirkendes Ereignis "der Wegfall einer Voraussetzung für eine Steuervergünstigung, wenn gesetzlich bestimmt ist, daß diese Voraussetzung für eine bestimmte Zeit gegeben sein muß, oder wenn durch Verwaltungsakt festgestellt worden ist, daß sie die Grundlage für die Gewährung der Steuervergünstigung bildet."

1) BFH, BStBl 1977 II, 490; bestätigt durch BFH, BStBl 1981 II, 56

2) Vgl. dazu im einzelnen Seite 148 ff.

3) Vgl. Art. 97 § 10 EGAO 1977; dazu BFH, BStBl 1981 II, 56

In der Regierungsbegründung zu § 175 Abs. 2, der durch Gesetz vom 22.12.1981 (BGBl I, 1554) eingefügt wurde, heißt es:

"Die Gewährung von Steuervergünstigungen hängt häufig davon ab, daß Voraussetzungen gegeben sein müssen, deren Eintritt häufig erst später abschließend beurteilt werden kann. Um solche Voraussetzungen handelt es sich z.B., wenn Wirtschaftsgüter eine bestimmte Zeit im Betriebsvermögen verbleiben müssen oder bei Darlehen bestimmte Mindestlaufzeiten eingehalten werden. In anderen Fällen wird eine Steuervergünstigung zur Erfüllung eines bestimmten gesetzgeberischen Zwecks gewährt. Treten die Voraussetzungen nicht ein, fallen sie später weg oder wird der vom Gesetzgeber gewollte Zweck der Steuervergünstigung nicht erfüllt, bestehen in der Praxis vielfach Schwierigkeiten bei der Beurteilung der Frage, welche steuerlichen Konsequenzen dies hat. Um klarzustellen, daß bei Wegfall der Voraussetzungen auch die Steuervergünstigung rückwirkend entfällt, ist die Ergänzung des § 175 AO geboten. Diese Ergänzung enthält jedoch keine abschließende Aufzählung derjenigen Fälle, in denen ein Ereignis steuerliche Rückwirkung hat. Im Interesse der Rechtssicherheit soll die Vorschrift nur Anwendung finden, wenn die Voraussetzungen entweder im Gesetz selbst genannt sind oder durch besonderen Verwaltungsakt festgestellt wird, daß sie eine Voraussetzung für die Steuervergünstigung darstellen. Hierdurch wird vermieden, daß bloße Motive oder Erwägungen, die bei der Entscheidung maßgeblich waren, bereits als "Voraussetzungen" im genannten Sinne gelten. Andererseits kann bei Meinungsverschiedenheiten über die Bedeutung der durch Verwaltungsakte gesetzten Voraussetzungen alsbald mit Rechtsbehelfen gegen diesen Verwaltungsakt Klarheit über die Rechtslage geschaffen werden."¹⁾

Die Formulierung "für bestimmte Zeit" ist vor dem Hintergrund der Regelungstechnik der verschiedenen Förderungsgesetze zu sehen.

1) BR-Drucksache 363/81; 76; kritisch dazu Tipke/Kruse, § 175 AO Rdnr. 16 a

Sie sehen Verbleibensfristen von einem bis zu zehn Jahren vor¹⁾. Die Verbleibensfristen haben zum Teil unterschiedliche Zielsetzung, so daß Verallgemeinerungen schwer möglich sind²⁾. Sicher dürfte aber sein, daß eine Bindung auf völlig unbestimmte Zeit mit den rechtsstaatlichen Vorstellungen des Steuergesetzgebers unvereinbar ist. Eine Bindung, die andauert, so lange ein volks- oder wohnungswirtschaftliches Bedürfnis noch erkennbar ist (§ 15 WGG), läßt sich auch bei Großzügigkeit nicht mit dem Anliegen eines Förderungsgesetzes vereinbaren.

Die Bindungsfristen sind ein Baustein in der gerechten Abwägung der Interessen von Subventionsgeber und -nehmer. Der Staat soll Sicherheit haben, daß der Subventionierte sich für bestimmte Dauer für den Subventionszweck einsetzt. Da dem Steuerrecht ein unmittelbarer Zwang zu einem bestimmten Verhalten wesensfremd ist, kann er dieses legitime Anliegen nur über einen Widerrufsvorbehalt verwirklichen. Dem Unternehmen soll andererseits Gewähr geboten werden, daß es nach bestimmter Zeit seine Dispositionsfreiheit wiedergewinnt, ohne die Subvention zu verlieren.

Daß die Bindungsfrist nur ein Baustein des Interessenausgleichs ist, zeigen deutlich Rechtsprechung und Verwaltungspraxis z.B. zum Investitionszulagegesetz. Danach gilt bei beweglichen Wirtschaftsgütern die Regel, daß sie nur begünstigt sind, wenn sie mindestens drei Jahre nach ihrer Anschaffung oder Herstellung in einem Betrieb oder einer Betriebsstätte im Inland verbleiben (§ 4 b Abs. 2 S. 1 InvZulG). Gleichwohl ist nach der Rechtsprechung ein vorzeitiges Ausscheiden von Wirtschaftsgütern dann un-

1) Nachweise bei Schmidt, § 7 g EStG, Anm. 2; Schwarz, § 175 AO Rdnr. 33; § 7 d VI EStG, 5 Jahre; § 82 f. EStDV, 8 Jahre; § 25 II UmwStG, 5 Jahre; § 77 II Städtebauförderungsg, 10 Jahre; § 16 II BFG, Darlehenszeit 8 Jahre; § 17 II BFG, Darlehenszeit 25 Jahre; § 1 III EntwLStG, 6 Jahre; §§ 1 III und VI InvZulG, 3 Jahre

2) Zitzmann, DB 1984, 81

schädlich, wenn es durch den Ablauf der Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts oder durch höhere Gewalt (z.B. Brand, Diebstahl) veranlaßt ist¹⁾. Das gleiche gilt, wenn das Wirtschaftsgut gegen ein anderes gleicher oder besserer Qualität umgetauscht wird, weil es mangelhaft ist und nicht im Betrieb verwendet werden kann²⁾. Die Bindungsfrist wird ferner unbeachtlich, wenn das Wirtschaftsgut zwar nicht technisch, aber wirtschaftlich verbraucht ist und aus diesem Grunde verschrottet wird³⁾. Unschädlich ist schließlich, wenn ein Personenkraftwagen vor Ablauf von drei Jahren veräußert wird, weil er bei einem Verkehrsunfall derart beschädigt wurde, daß die Kosten der Wiederherstellung voraussichtlich den Zeitwert des Wagens erreichen würden⁴⁾.

Die Rechtsprechung ist insgesamt von der Überlegung getragen, daß der Zweck der Bindungsfrist ausschließlich darin liegt, Mißbräuche der Steuerbefreiung zu verhindern⁵⁾. Deshalb genügt es z.B. auch bei Transportmitteln, daß sie in jedem Jahr des Dreijahreszeitraumes überwiegend und regelmäßig, d.h. ohne größere zeitliche Unterbrechung im Inlandsverkehr oder im Verkehr zwischen Inland und Ausland eingesetzt werden, obwohl sich nach dem Gesetzeswortlaut jede noch so kurzfristige Unterbrechung der Inlandsnutzung schädlich auswirkt⁶⁾.

Im Ergebnis ist deshalb festzuhalten, daß auch im Steuerrecht ein gerechter Ausgleich zwischen Subventionsgeber und -nehmer angestrebt wird. Wie er vorzunehmen ist, ergibt sich nicht aus § 175

1) BFH, BStBl 1967 II, 238

2) BFH, BStBl 1968 II, 430

3) BFH, BStBl 1977 II, 59

4) BFH, BStBl 1977 II, 793

5) BFH, BStBl 1977 II, 794; hier ergeben sich deutliche Parallelen zu der im verwaltungsrechtlichen Schrifttum befürworteten Auslegung von § 44 a BHO, vgl. S. 100

6) Vgl. im einzelnen BdF, BStBl 1982 I, 569, 574

AO. Es handelt sich um eine Verfahrensvorschrift. Entscheidend ist das jeweilige materielle Recht, bei Steuervergünstigungen mit- hin der Subventionszweck. Der Interessenausgleich kann deshalb je nach Subventionsart unterschiedlich ausfallen.

Vergleicht man z.B. das Investitionszulagegesetz mit dem WGG, ist folgender Unterschied auffällig. Durch die regionale Investitions- zulage (§ 1 InvZulG) werden Investitionen im Zusammenhang mit der Errichtung und Erweiterung gewerblicher Betriebsstätten in einem förderungswürdigen Gebiet unterstützt, soweit die Errichtung oder Erweiterung volkswirtschaftlich besonders förderungswürdig ist und den Zielen und Grundsätzen der Raumordnung und Landesplanung ent- spricht. Inzwischen sind zwei Drittel der Bundesrepublik als "för- derungsbedürftig" anerkannt¹⁾. Das Investitionszulagegesetz kennt nur die zeitliche Verbleibensvoraussetzung, legt dem Unternehmer keine Preisbindungen auf und beschränkt ihn auch nicht in der Aus- wahl seiner Kunden. Da Verhaltensbindungen vergleichbar den im WGG enthaltenen fehlen, ist die vom Unternehmer erbrachte "Gegenlei- stung" verhältnismäßig schwach ausgeprägt.

Ähnlich ist z.B. die Rechtslage nach dem Berlinförderungsgesetz. Es will zur Kompensation von Standortnachteilen und zum Ausgleich der Sonderrisiken, die sich aus der Lage Berlins ergeben, Anreize schaffen, den Güter- und Leistungsbedarf in Berlin zu decken und die Arbeitslosigkeit in Berlin zu bekämpfen²⁾.

Nach der Anlage dieser Förderungsgesetze spricht einiges dagegen, daß der Subventionsnehmer der Rückforderung der Subvention eige- ne Leistungen zur Verrechnung gegenüber stellen kann. Das heißt wiederum nicht, daß dies bei allen Subventionsgesetzen so sein müßte. Je mehr der Unternehmer sein freies Streben nach Gewinn

1) Tipke, Steuerrecht 539

2) Vgl. insofern die Nachweise bei Littmann, § 14 Berlinförde- rungsG, Rdnr. 30 ff.

einschränken muß, desto eher dürfte der Einwand der finanziell relevanten Gegenleistung im Rahmen des Interessenausgleichs zu berücksichtigen sein.

3. Zwischenergebnis

Die Analyse der Steuerrechtslage bestätigt den allgemeinen subventionsrechtlichen Befund: Die Steuervergünstigung wird versagt, wenn die Subventionsbedingungen nicht eingehalten werden. Der Zweck der steuerlichen Bindungsfristen wird darin gesehen, einen Mißbrauch der Steuerbefreiungen zu verhindern. Werden die Subventionsbedingungen aus Gründen nicht eingehalten, die nicht auf mißbräuchliches Verhalten schließen lassen, bleibt die Subvention erhalten. Bindungsfristen, die es ausschließen, daß der Steuerpflichtige je die freie Disposition über die gewährte Vergünstigung erhält, sind dem Steuerrecht unbekannt.

IV. ALLGEMEINES UND BESONDERES GEMEINNÜTZIGKEITSRECHT

1. Gemeinsamkeiten und Unterschiede

Nach § 1 Abs. 2 WGG gelten Wohnungsunternehmen, die aufgrund des WGG anerkannt sind, als Unternehmen, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dienen und deren wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb über den Rahmen einer Vermögensverwaltung nicht hinausgeht. Unabhängig von der Frage, ob aufgrund von § 1 Abs. 2 WGG Steuervergünstigungen, die in den Einzelsteuergesetzen für gemeinnützige Unternehmen vorgesehen sind, auch für gemeinnützige Wohnungsunternehmen gelten¹⁾, liegt ein Vergleich von § 19 Abs. 5 WGG und § 61 Abs. 3 AO nahe, weil die Voraussetzungen für die Behandlung als gemeinnütziges Unternehmen im wesentlichen vergleichbar sind:

Nach § 52 AO verfolgt eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke, "wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern". § 52 AO Abs. 2 AO enthält einen Beispielskatalog für begünstigte Zwecke. Es handelt sich um Tätigkeiten, die dem "allgemeinen Besten" dienen²⁾. Wenn z.B. die Förderung des Umwelt-, Landschafts- oder Denkmalschutzes, des Wohlfahrtswesens und des Sports zu den begünstigten Zwecken gehört, dürfte es möglich sein, den Bau und die Überlassung von Kleinwohnungen zu günstigen Preisen unter § 52 AO zu subsumieren. Aus diesem Grunde ist auch in Anlage 7 zu Abschnitt 111 EStR "die Förderung des gemeinnützigen Wohnungsbaus, des Siedlungs- und Heimstättenwesens und der Wiederherstellung von durch Kriegsereignisse oder Katastrophen zerstörten oder beschädigten Wohnraums" als besonders förderungswürdiger gemeinnütziger Zweck anerkannt.

1) Bejahend FG Hamburg, Gemeinnütziges Wohnungswesen 1983, 268

2) BFH, BStBl 1979 II, 489

Daß die Aktivitäten der "Allgemeinheit", d.h. nicht nur einem kleinen, abgeschlossenen Personenkreis (§ 52 Abs. 2 AO), zugute kommen, ist im WGG durch § 5 gesichert. Im Zusammenhang mit der "selbstlosen" Förderung wird in § 55 Abs. 1 AO zunächst die Forderung aufgestellt, daß die Mittel nur für satzungsmäßige Zwecke verwendet werden dürfen. Entsprechende Vorkehrungen sind in den §§ 6 ff. WGG, 6 ff. WGGDV getroffen. Die vermögensrechtliche Behandlung der Mitglieder im Falle des Ausscheidens ist in § 9 Abs. 1 b WGG und § 55 Abs. 1 Nr. 2 AO übereinstimmend geregelt. Der Grundsatz der Vermögensbindung ist gleichermaßen nach §§ 11 WGG, 55 Abs. 1 Nr. 4, 61 AO zu beachten.

Hinsichtlich der Anerkennungsvoraussetzungen ergeben sich wesentliche Unterschiede nur aufgrund des Vergleichs von § 9 Abs. 1 a) WGG und § 55 Abs. 1 S. 2 AO. Während die Mitglieder eines gemeinnützigen Wohnungsunternehmens 4 % Dividende erhalten dürfen, gilt nach § 55 AO ein absolutes Verbot der Vorteilszuwendung. Die Abweichung ist wohl schon durch § 3 WGG gerechtfertigt. Das gemeinnützige Wohnungsunternehmen würde schwerlich die gebotene Anzahl von Kapitalgebern finden, wenn jegliche Verzinsung ausgeschlossen wäre. § 9 Abs. 1 a) WGG enthält deshalb die Entscheidung, daß die Kapitalverzinsung in Höhe von 4 % die Selbstlosigkeit noch nicht in Frage stellen soll¹⁾.

Hinzu kommt folgendes: Bei vielen gemeinnützigen Unternehmen - z.B. Sportvereinen - profitiert das Mitglied, indem es die Einrichtungen des gemeinnützigen Unternehmens selbst nutzen kann. Dieses Eigeninteresse ist häufig das ausschlaggebende Motiv für den Beitritt. Die gemeinnützigen Wohnungsunternehmen sind auf Mitglieder angewiesen, die Kapital in beträchtlichem Ausmaß zur Verfügung stellen. Diese Personen kommen als Interessenten für Kleinwohnungen kaum in Betracht.

1) Vgl. Becker/Riewald/Koch, § 17 StAnpG, Anm. 4 c; auch hier S. 71

Schließlich ist zu berücksichtigen, daß vor Erlaß der Gemeinnützigkeitsverordnung von 1941 eine Verzinsung eingebrachten Kapitals in Höhe von 4 % allgemein zulässig war. Erst die Gemeinnützigkeitsverordnung von 1953 brachte das absolute Zinsverbot, wie es heute in § 55 Abs. 1 S. 2 AO verankert ist¹⁾. § 9 Abs. 1 a WGG enthält deshalb insgesamt eine Kompromißentscheidung. Einerseits soll die Gründung kapitalkräftiger Unternehmen, an deren Existenz der Staat interessiert ist (§ 3 WGG), nicht durch ein absolutes Ausschüttungsverbot erschwert werden. Durch die Bemessung des Zinssatzes, dessen Höhe im Verordnungswege verändert werden kann, soll andererseits gesichert werden, daß die Beteiligung an einem gemeinnützigen Wohnungsunternehmen als Kapitalanlage nicht attraktiv und in diesem Sinne selbstlos ist.

2. Die Nachversteuerung nach § 61, Abs. 3 AO

Wird die Bestimmung über die Vermögensbindung in der Satzung nachträglich so geändert, daß sie den Anforderungen aus § 55 Abs. 1 Nr. 4 nicht mehr entspricht, können die Steuern für die letzten zehn Jahre nacherhoben werden (§ 61 Abs. 3 AO). Entspricht zwar die Satzung den gesetzlichen Anforderungen, ist aber die tatsächliche Geschäftsführung mit dem Grundsatz der Vermögensbindung nicht in Einklang zu bringen, ist § 61 Abs. 3 AO entsprechend anzuwenden (§ 63 Abs. 2 AO).

Der Wortlaut von § 61 Abs. 3 AO macht deutlich, daß die §§ 51 ff. AO die Privatautonomie nicht beschränken wollen. Der Körperschaft bleibt es überlassen, wie lange sie gemeinnützig tätig werden will²⁾. Das Gemeinnützigkeitsrecht will keinen Zwang zu einem bestimmten Verhalten ausüben. Es macht lediglich Steuerbefreiungen von Voraussetzungen abhängig (§ 51 AO). Wenn in § 55 Abs. 1 Nr. 4

1) Becker/Riewald/Koch, § 17 StAnpG, Anm. 4 c

2) BFH, BStBl 1979 II, 486

AO ausgeführt wird, daß bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks das Vermögen der Körperschaft nur für gemeinnützige Zwecke verwendet werden darf, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitglieder geleisteten Sacheinlagen übersteigt, so erhält der Staat keinen Zugriff auf das Körperschaftsvermögen. Hält sich die Körperschaft nicht an den Grundsatz der Vermögensbindung, entfällt lediglich eine Voraussetzung für die Gewährung der Steuervergünstigung.

Die Nachversteuerungsregeln (§ 61 III, 63 II AO) sollen verhindern, daß unter dem Deckmantel der Gemeinnützigkeit wirtschaftliche Vorteile angestrebt werden, die üblicherweise mit der Steuer belastet werden. Der Sanktionsmechanismus ist abgestuft. Die vergangenheitsbezogene Nachversteuerung greift nur ein, wenn der Grundsatz der Vermögensbindung mißachtet wird. Andere Verstöße lösen keine rückwirkende Besteuerung aus¹⁾. Sie haben lediglich zur Folge, daß in dem fraglichen Zeitpunkt die Vergünstigungsvoraussetzungen entfallen. Wendet die Körperschaft z.B. entgegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO ihren Mitgliedern Gewinnanteile zu, verliert sie die Körperschaft- und Gewerbesteuerfreiheit für das Jahr, in dem sich der Verstoß ereignet hat. Bei anderen Steuern müssen die Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer erfüllt sein²⁾. Da die Frage der Gemeinnützigkeit für jeden Steuerabschnitt bzw. für jeden einzelnen Entstehungszeitpunkt gesondert zu prüfen ist³⁾, führt der Verstoß im Sinne von § 55 I Nr. 1 AO nur zu einem einmaligen Verlust der Vergünstigung, hindert also nicht daran, die Befreiungsvoraussetzungen in Folgejahren zu erfüllen. Denkbar ist lediglich, daß Verstöße im Sinne von § 55 Abs. 1 Nr. 1-3 AO so schwerwiegend sind, daß sie einer Ver-

1) Dazu Seite 150 ff.

2) Im einzelnen dazu Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 60 AO, Rdnr. 6 ff.; Tipke/Kruse, § 60 AO Rdnr. 1

3) BFH, BStBl 1972 II, 204

wendung des gesamten Vermögens für satzungsfremde Zwecke gleichkommen¹⁾.

Steht es einem Unternehmen frei, die gemeinnützige Tätigkeit einzustellen, ist es fraglich, ob es diese Freiheit nur um den Preis der Nachversteuerung ausüben kann. Nach dem Gesetzeswortlaut von §§ 61 Abs. 3, 63 Abs. 2 AO ist dies wohl zu bejahen. Denn mit der Aufgabe des gemeinnützigen Zwecks ist stets eine Änderung in der Zweckbindung des Vermögens (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO) verbunden. In diesem Sinne wird im Einführungserlaß zur AO 1977 ausgeführt, § 61 Abs. 3 AO greife auch dann ein, wenn die Bestimmung über die Vermögensbindung erst zu einem Zeitpunkt geändert werde, in dem die Körperschaft nicht mehr als steuerbegünstigt anerkannt sei²⁾.

Diese Auffassung stößt auf Bedenken: Sie hätte nämlich zur Konsequenz, daß eine gemeinnützige Zweckverfolgung von kürzerer Dauer als 10 Jahre überhaupt nicht möglich wäre. Das widerspricht aber dem Grundsatz, daß die Körperschaft frei ist, sich jederzeit zur Aufgabe der gemeinnützigen Zweckverfolgung zu entschließen. Ferner ist zu beachten, daß § 61 Abs. 3 AO dem Zweck dient, Mißbräuche zu verhindern, die darin bestehen, daß eine gemeinnützige Körperschaft gegründet wird, um sich der allgemeinen Steuerpflicht zu entziehen. Sind z.B. Umstände erkennbar, die die Körperschaft darin hindern, die gemeinnützige Tätigkeit fortzusetzen, fällt die steuerliche Begünstigung nicht weg³⁾. Dann will schwerlich einleuchten, daß die Aufgabe der Zweckverfolgung stets zur rückwirkenden Besteuerung für 10 Jahre führt.

Die Gesetzesbegründung ist in diesem Zusammenhang wenig hilfreich. Die endgültige Fassung von § 61 Abs. 3 AO geht auf einen Vorschlag im Vermittlungsausschuß zurück. In der Begründung des Bundesrats

1) So der Einführungserlaß des BdF vom 1.10.1976, BStBl 1976 I, 576 ff., zu § 61 Abs. 3 AO

2) BdF vom 1.10.1976, BStBl 1976 I, 576 ff., zu § 61 Abs. 3 AO

3) BFH, BStBl 1976 II, 458

für die Anrufung des Vermittlungsausschusses wird ausgeführt, das Gesetz begünstige unter Umständen Körperschaften, die ihre Gewinne tatsächlich nicht dem gemeinnützigen Zweck zur Verfügung stellen. Nach § 61 Abs. 3 AO in der ursprünglich vorgesehenen Fassung sei es möglich, daß eine gemeinnützige Körperschaft steuerfrei Erträge beziehe, die sie nach § 58 Nr. 6 AO steuerunschädlich einer Rücklage zuführe, jedoch später nicht für gemeinnützige Zwecke verwende, ohne daß das zur Nachversteuerung führe. Zu denken sei insbesondere an den Fall, daß zwischen dem steuerfreien Bezug der Erträge und dem Wegfall der Gemeinnützigkeit ein Zeitraum von mehr als fünf Jahren liege, in dem keine Erträge zufließen. Durch den Wegfall des begünstigten Zwecks könnten die zurückliegenden Veranlagungen nicht berücksichtigt werden, soweit die Festsetzungsfrist von fünf Jahren bereits abgelaufen sei. Deshalb müsse die Nachversteuerungsfrist von 5 auf 10 Jahre verlängert werden¹⁾.

Die Vorschrift soll also offenbar verhindern, daß während der Phase der Steuerbefreiung Erträge in der Absicht angesammelt werden, den gemeinnützigen Zweck aufzugeben. Um diesbezügliche Spekulationen zu erschweren, wurde die "Wartefrist" verlängert. Für den Fall, daß die Körperschaft "gutgläubig" Rücklagen gebildet hat, macht § 61 Abs. 3 AO wenig Sinn. Wie der Körperschaft, die in der Gegenwart gegen den Grundsatz der Vermögensbindung verstößt, entgegengehalten werden kann, sie habe sich deshalb - so die Fiktion in § 61 Abs. 3 AO - auch in der Vergangenheit nicht an das Gesetz gehalten, ist schwer nachzuvollziehen. Tipke/Kruse bemängeln deshalb zu Recht, § 61 Abs. 3 AO sei insofern übermäßig, als die Nachversteuerung auch Zeiträume erfasse, in denen die Regel der Vermögensbindung beachtet worden sei²⁾.

1) BT-Drucksache VII/4495 zu § 61 AO

2) Tipke/Kruse, § 61 AO, Rdnr. 3

Der Bundesfinanzhof hat in diesem Zusammenhang ausgeführt, der Wegfall der Vermögensbindung wirke stets in die Vergangenheit zurück, weil sie "dauernd" eingehalten werden müsse¹⁾. Was mit dieser Bemerkung wohl gemeint ist, wird deutlich, wenn man die Erläuterung von Becker/Riewald/Koch berücksichtigt²⁾. Sie meinen, "es gehe nicht an, daß die Vergünstigungen bestehen bleiben, die einer Körperschaft jahrelang deswegen gewährt worden sind, weil in ihrer Satzung vorgeschrieben war, wenn die Vermögensbindung, sobald sie praktisch wird, nicht beachtet wird". Deshalb müsse die Beachtung der Bestimmung über die Vermögensbindung "nach der Natur der Sache" als ein Tatbestandsmerkmal für die Befreiung angesehen werden, dessen Wegfall i.S. des § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG Wirkung für die Vergangenheit zukomme.

Es ist zwar richtig, daß die Vermögensbindung die Verwendung des Körperschaftsvermögens im Falle der Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks betrifft (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO). Daraus ist aber kaum zu folgern, daß der Grundsatz der Vermögensbindung erst bei Auflösung der Körperschaft oder Aufgabe des gemeinnützigen Zwecks "praktisch" wird. Denn das Statut lenkt das gesamte Wirken der Körperschaft ab dem Zeitpunkt der Gründung. Die Existenz der Bindung kann nicht mit dem Argument geleugnet werden, sie werde erst dann als solche empfunden, wenn man die Absicht habe, sich aus ihr zu lösen. Bei Aufgabe des gemeinnützigen Zwecks während der Frist von zehn Jahren wird man § 61 Abs. 3 AO deshalb nur anwenden können, wenn die Gründe für die Aufgabe erkennen lassen, daß sich das Unternehmen nicht zweckkonform verhalten hat, obwohl ihm dies zumutbar war. Dafür spricht vor allem, daß bei vergleichbaren Bindungsfristen stets der Rechtsmißbrauchgedanke betont wird³⁾.

1) BStBl 1977 II, 490

2) Becker/Riewald/Koch, § 17 StAnpG, Anm. 7 d

3) Vgl. Seite 138 f.

3. Die Mängel des Nachversteuerungskonzepts

Folgt man dem Bundesfinanzhof darin, daß der Verstoß gegen den Grundsatz der Vermögensbindung stets in die Vergangenheit zurückwirkt, ist kaum einsichtig, warum das materielle Recht teilweise ausdrücklich Bindungsfristen normiert. So entfällt nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 ErbStG die Befreiung für Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften mit Wirkung für die Vergangenheit, wenn die Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen innerhalb von 10 Jahren nach der Zuwendung entfallen und das Vermögen der Körperschaft nichtbegünstigten Zwecken zugeführt wird. In ähnlicher Form sieht § 7 Abs. 2 KVStG das Entfallen der Steuerbefreiung vor, wenn sich der steuerpflichtige Vorgang innerhalb der letzten fünf Jahre vor Wegfall der Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen ereignet hat. Und schließlich war die in § 4 Abs. 1 GrEStG 1940 geregelte Steuerbefreiung mit dem Vorbehalt verbunden, daß das Grundstück innerhalb von 5 Jahren für den Kleinwohnungsbau verwendet wurde. Die Normierung dieser Bindungsfristen ist nur verständlich, wenn man von dem Grundsatz ausgeht, daß die Befreiungsvoraussetzungen im Augenblick der Tatbestandserfüllung vorliegen müssen. Wirkt ein Verstoß zeitlich unbeschränkt in die Vergangenheit zurück, muß die Festsetzung von Bindungsfristen als Einräumung einer Vergünstigung verstanden werden, die darin besteht, die Rückwirkung zeitlich zu limitieren. Die Verlängerung der ursprünglich vorgesehenen Nachversteuerungsfrist von 5 auf 10 Jahre belegt aber gerade, daß man die Anforderungen verschärfen wollte¹⁾.

Wirkt der Verstoß gegen die Vermögensbindung stets in die Vergangenheit zurück, bleibt ferner unklar, warum die Steuerfestsetzung für vergangene Veranlagungszeiträume nur nachgeholt werden kann, soweit der Steueranspruch noch nicht verjährt ist²⁾. Die Anwendung

1) Vgl. Seite 147

2) So ausdrücklich BFH BStBl 1977 II, 490; Becker/Riewald/Koch, § 17 StAnpG, Anm. 7 d

von Verjährungsregeln ist nur gerechtfertigt, wenn der Steueranspruch geltend gemacht werden kann¹⁾. Auf dieser Einsicht beruht auch § 175 Abs. 1 S. 2 AO 77. Diese Voraussetzung ist aber erst erfüllt, wenn die gemeinnützige Körperschaft durch Satzungsänderung oder tatsächliche Geschäftsführung gegen den Grundsatz der Vermögensbindung verstößt. Wer die Auffassung vertritt, der Verstoß gegen den Grundsatz der Vermögensbindung wirke in die Vergangenheit zurück, kann deshalb die Geltendmachung des Besteuerungsanspruchs für die Vergangenheit nicht an der Verjährung scheitern lassen.

Vor diesem Hintergrund wirkt die Begründung zu § 61 Abs. 3 AO merkwürdig²⁾. Sie geht davon aus, daß der Verstoß gegen die Regel der Vermögensbindung Wirkung für die Vergangenheit äußert. Da die Rückwirkung durch die Verjährungsfrist begrenzt sein soll und die Nachversteuerung innerhalb der normalen Verjährungsfrist nicht als ausreichende Sanktion angesehen wurde, verlängerte man die Nachversteuerungsphase.

Die mangelnde Durchdachtheit wird insbesondere deutlich, wenn man § 61 Abs. 3 AO mit § 175 AO vergleicht. Die Verwendung des gemeinnützigen Zwecken gewidmeten Vermögens für andere Zwecke wird als der gravierendste Verstoß angesehen. Fallen die von der Körperschaft erwirtschafteten Gewinne an die Mitglieder, ist der Sinn der Steuerbefreiung verfehlt. Für diesen Fall ist eine Nachversteuerung von 10 Jahren vorgesehen. Gewährt die gemeinnützige Körperschaft hingegen z.B. entgegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO ihren Mitgliedern oder Gesellschaftern Gewinnanteile, greift die angeblich harte Sanktion aus § 61 Abs. 3 AO nicht ein. Dem geringeren Verstoß entspricht die mildere Rechtsfolge. Die Körperschaft verliert

1) Vgl. Seite 134

2) Vgl. Seite 147

die Steuerbefreiung nur für den jeweiligen Zeitraum oder Zeitpunkt¹⁾.

Das Bild verändert sich gänzlich unter Berücksichtigung von § 175 Abs. 2 i.V. mit § 175 Abs. 1 S. 2 AO. Da das Verbot der Gewinnausschüttung (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO) ebenso dauerhaft beachtet werden muß wie der Grundsatz der Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO), fallen beide Arten von Verstößen unter § 175 Abs. 2 AO. Die von § 61 Abs. 3 AO ausgehende Sperrwirkung betrifft aber nur Verstöße gegen § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO. Das kaum überzeugende Ergebnis ist, daß der geringere Verstoß gegen das Verbot der Gewinnausschüttung nach § 175 Abs. 1 S. 2 AO zur zeitlich unbeschränkten rückwirkenden Versteuerung führen würde²⁾.

Wer zu bedenken gibt, § 175 Abs. 2 AO sei lediglich eine Verfahrensvorschrift und gebe selbst keine Auskunft darüber, welche Voraussetzungen dauerhaft gegeben sein müßten³⁾, deshalb sei es gerechtfertigt, § 175 Abs. 2 AO nicht auf das Verbot der Gewinnausschüttung anzuwenden, weil dieser Verstoß ständig wiederholt werde, während das Vermögen nur einmal verteilt werden könne, sei auf § 55 Abs. 2 AO verwiesen. Scheiden einzelne Mitglieder aus und werden sie entgegen den Wertmaßstäben aus § 55 Abs. 2 AO abgefunden, greift § 61 Abs. 3 AO seinem Gesetzeswortlaut nach nicht ein. Will man die daraus resultierenden Ungereimtheiten vermeiden, muß man den Verstößen i.S. von § 55 Abs. 1-3 AO die Rückwirkung absprechen. Dann fehlt aber eine überzeugende Begründung dafür, warum gerade der Verstoß gegen die Vermögensbindung Wirkung für die Vergangenheit äußern soll.

Das Konzept der Nachversteuerung (§ 61 Abs. 3 AO) vernag insgesamt nicht zu überzeugen. Hält man an dem Grundsatz fest, daß das Ge-

1) Becker/Riewald/Koch § 17 StAnpG, Anm. 7d

2) So im Ergebnis Tipke/Kruse, § 63 AO Rdnr. 2

3) Vgl. Seite 139 f.

setz eine Pflicht zu gemeinnützigem Handeln nicht kennt, kann es nur darum gehen, angemessene Bedingungen für die Gewährung von Steuervergünstigungen zu formulieren. Ist man der Meinung, daß die Steuerbefreiung nur gerechtfertigt ist, falls das Unternehmen sich verpflichtet, sich für eine bestimmte Zeit für den gemeinnützigen Zweck einzusetzen, müssen diese Bedingungen klar im Gesetz formuliert werden (vgl. auch § 175 Abs. 2 AO). Dann muß man zwangsläufig sich Gedanken darüber machen, ob die teilweise Einhaltung der Bindungsfristen zum anteiligen oder gänzlichen Verlust der Steuerbefreiung führt. Ferner können die Gründe für die Nichteinhaltung der Bindungsfrist nicht vernachlässigt werden. Derartige Überlegungen werden im Zusammenhang mit § 61 Abs. 3 AO nicht angestellt. Die Ursache dafür ist, daß die Nachversteuerungsfrist der Gedankenwelt des Verjährungsrechts entnommen wurde. Um die Nachversteuerung nicht am Ablauf der allgemeinen Verjährungsfrist scheitern zu lassen, orientierte man sich an der Festsetzungsfrist bei Steuerhinterziehung oder leichtfertiger Steuerverkürzung (vgl. § 169 Abs. 2 S. 2 AO). Zwischen Bindungsfristen für die Gewährung von Steuervergünstigungen und Verjährungsfristen bestehen elementare Unterschiede. Bei der Bemessung der Bindungsfristen müssen der Wert der Steuervergünstigung, das staatliche Interesse am Verhalten des Begünstigten, das Ausmaß der von ihm verlangten Opfer usw. in Relation zueinander gesetzt werden. Verjährungsfristen beruhen auf gänzlich anderen Überlegungen. Die Verjährung setzt voraus, daß ein materieller Anspruch besteht. Die Gerechtigkeitsüberlegungen betreffen nicht Inhalt und Umfang des Anspruchs, sondern die Gründe für die unterbliebene Geltendmachung des als berechtigt vorausgesetzten Anspruchs. Unter verjährungsrechtlichen Gesichtspunkten bleibt deshalb zwangsläufig die Frage unangesprochen, ob die einer gemeinnützigen Körperschaft auferlegten Bindungen angemessen sind.

Der verjährungsrechtliche Ansatz hat ferner zur Konsequenz, daß man sich über die Durchführung der Nachversteuerung keine Gedanken macht. Aufgrund von § 61 Abs. 3 AO wird fingiert, daß die Kör-

perschaft zu keiner Zeit die Steuerbefreiung erlangt hat, also stets steuerpflichtig war. Zur Steuerpflicht gehören die allgemeinen Steuervermeidungsmöglichkeiten (Ausnutzung von Steuervergünstigungen usw.). Die Fiktion von § 61 Abs. 3 AO ändert nichts daran, daß die Körperschaft ihr Geschäftsgebaren, das an der Steuerfreiheit ausgerichtet war, nicht rückwirkend korrigieren kann.

§ 61 Abs. 3 AO ist zudem in sich widersprüchlich. In Satz 1 der Vorschrift wird fingiert, daß die Steuerbefreiung nie eingetreten ist. Gleichzeitig wird mit Satz 2 untersagt, daraus die gebotene Konsequenz zu ziehen. Denn die Nachversteuerung darf nur Steueransprüche treffen, die innerhalb der letzten zehn Jahre entstanden sind¹⁾. Der Einführungserlaß bemerkt in diesem Zusammenhang, bei der Nachversteuerung sei so zu verfahren, als ob die Körperschaft von Anfang an uneingeschränkt steuerpflichtig gewesen sei. § 13 Abs. 3 KStG sei nicht anwendbar²⁾.

Der Gedankengang ist also folgender: Aufgrund der Fiktion von § 61 Abs. 3 AO hat ein Wechsel von der Steuerpflicht zur Steuerbefreiung und umgekehrt nie stattgefunden. Deshalb sind die Voraussetzungen von § 13 KStG nicht erfüllt, da dort nur die Rechtsfolgen eines Wechsel von der Steuerpflicht zur Steuerfreiheit und von der Steuerfreiheit zur Steuerpflicht geregelt sind. Im Einführungserlaß vermißt man aber Überlegungen zu der Frage, wie die Behandlung der Körperschaft als "von Anfang an uneingeschränkt steuerpflichtig" mit § 61 Abs. 3 AO zu vereinbaren ist. Untersagt § 61 Abs. 3 S. 2 AO den steuerlichen Rückgriff auf den Zeitpunkt der Aufnahme der gemeinnützigen Tätigkeit, falls dieser länger als

1) Die Gesetzesformulierung ist insofern ungenau, als es heißt, daß Steuerbescheide erlassen, aufgehoben oder geändert werden können. Die Nachversteuerung ist keine Ermessensentscheidung, sie ist zwingende Folge des Wegfalls der Vergünstigungsvoraussetzungen.

2) BdF, BStBl 1976 I, 576 ff., zu § 61 AO

zehn Jahre zurückliegt, dann verbietet diese Vorschrift ebenfalls, die Körperschaft an Buchwerte zu binden, die länger als zehn Jahre zurückliegen. Denn stille Reserven als noch nicht realisierte Gewinne können nicht schlechter behandelt werden als realisierte Gewinne, die vor dem maßgeblichen Zeitpunkt erwachsen sind. Verbietet § 61 Abs. 3 AO die Versteuerung von Gewinnen, die länger als 10 Jahre zurückliegen, untersagt diese Vorschrift auch den Zugriff auf stille Reserven, die bis zu diesem Zeitpunkt angewachsen sind. § 13 KStG ist deshalb mit der Maßgabe anzuwenden, daß auf den Zeitpunkt, in dem die rückwirkende Besteuerung einsetzt, eine Bilanz zu Teilwerten zu erstellen ist. Um das an einem Beispiel zu erläutern: Veräußert ein Golfclub seine Grundstücke und führt er seinen Gewinn ordnungsgemäß einer Rücklage zu (§ 58 Nr. 6 AO), besteht keine Möglichkeit, diesen Gewinn steuerlich zu erfassen, falls der Club später als zehn Jahre nach dem Geschäftsabschluß aufgelöst wird. Dann kann es auch nicht richtig sein, die bis zu diesem Zeitpunkt entstandenen stillen Reserven der Besteuerung zu unterwerfen.

Würde man der im Einführungserlaß vertretenen Ansicht folgen, ergäbe sich schließlich ein nicht zu rechtfertigender Unterschied zwischen den gemeinnützigen und sonstigen nach § 5 KStG von der Körperschaftsteuer befreiten Unternehmen. Das Problem der Behandlung der stillen Reserven, die während der Zeit der Steuerbefreiung angesammelt wurden, kann sich in allen Fällen stellen, unabhängig von den Gründen für die jeweilige Steuerbefreiung. § 13 KStG trifft dazu die Aussage, daß die in der Phase der Steuerbefreiung gebildeten stillen Reserven steuerfrei bleiben, auch wenn sie nach der Beendigung der Steuerfreiheit realisiert werden. § 61 Abs. 3 AO kann dann nur insofern zu einer abweichenden Wertung führen, als die in den zehn Jahren vor Verlust der Steuerfreiheit erwirtschafteten stillen Reserven steuerpflichtig sind, sobald sie realisiert werden.

Die Analyse der Rechtslage nach allgemeinem Gemeinnützigkeitsrecht ergibt damit folgendes Bild: Nach derzeit geltendem Recht kommt eine Nachversteuerung allenfalls für die Dauer von zehn Jahren in

Betracht. Ein zeitlich unbeschränkter Rückgriff, wie er in § 19 Abs. 5 WGG vorgesehen ist, bleibt ausgeschlossen. Der Gesetzgeber ging bei Erlass der AO 1977 davon aus, daß nach altem Recht eine Nachversteuerung nur im Rahmen der allgemeinen Verjährungsfrist in Betracht kam. Dies war auch der vom Bundesfinanzhof und vom Schrifttum vertretene Standpunkt. Er wird bestätigt durch den gemeinsamen Ländererlaß zur Durchführung der Gemeinnützigkeitsverordnung 1953 vom 28.4.1954¹⁾. Dort wird ausgeführt:

"Die Steuer ist in der Regel nur für die Veranlagungs- oder Bemessungszeiträume festzusetzen, in denen der steuerlich schädliche Zustand eingetreten ist oder besteht. Dies gilt jedoch nicht, wenn die Bestimmungen über die Vermögensbindung geändert worden sind, so daß die Verwendung des Vermögens zu steuerbegünstigten Zwecken nicht mehr gesichert ist, oder wenn das Vermögen zu anderen als den in der Satzung festgelegten Zwecken verwendet worden ist. In diesen Fällen sind nach § 222 Abs. 1 Nr. 1 AO rückwirkende Nachforderungen der Steuern bis zum Ablauf der Verjährungsfrist (§ 144 AO) zulässig. Werden die Änderungen der Satzungsbestimmungen über die Vermögensbindung oder die satzungswidrige Verwendung des Vermögens den Finanzämtern vorsätzlich verschwiegen, so daß der Tatbestand der Steuerhinterziehung vorliegt, ist für die rückwirkende Steuernachforderung die verlängerte Verjährungsfrist (§ 144 S. 1 2. Halbs. AO) maßgebend."

Die im Ländererlaß gegebene Begründung überzeugt zwar kaum, weil der Verstoß gegen die Vermögensbindung nicht unter § 222 Abs. 1 Nr. 1 AO a.F. subsumiert werden konnte²⁾. Im Ergebnis wird aber die Ausrichtung auf die Verjährungsfristen bestätigt. Kritik ist am allgemeinen Gemeinnützigkeitsrecht geboten, da der verjährungsrechtliche Ansatz nicht überzeugt. Verjährungsfristen werden nach anderen Gesetzmäßigkeiten formuliert als Bedingungen für die Gewährung von Steuervergünstigungen. Man vermißt deshalb in § 61 Abs. 3 AO eine Abstufung der Nachversteuerungsfrist im Verhältnis zur Dauer der Gemeinnützigkeit. Ferner ist keine Vorkehrung für

1) BStBl 1954 II, 50

2) Dazu treffend Becker/Riewald/Koch, § 17 17 StAnpG, Anm. 7 d

den Fall getroffen, daß die gemeinnützige Körperschaft ihre Tätigkeit einstellen will oder aus von ihr nicht zu vertretenden Gründen einstellen muß.

V. DIE VERFASSUNGSRECHTLICHEN KONSEQUENZEN

1. Die Verfassungswidrigkeit von § 19 Abs. 5 WGG

Die Grundrechte gelten für jedwedes staatliche Handeln (Art. 1 Abs. 3 GG). Sie prägen folglich auch das Subventionsverhältnis. Wirtschaftssubventionen gehören zu den indikativen und nicht zu den imperativen Lenkungsinstrumenten. Sie sprechen die Wirtschaftssubjekte als Träger unternehmerischer Freiheit (Art. 2, 12, 14 GG) an, die mit Verantwortung verbunden ist. Obliegenheiten, deren Verletzung Nachteile auslösen, müssen auf Umstände bezogen sein, die dem Einfluß des Subventionsempfängers unterliegen. Das gemeinnützige Wohnungsunternehmen hat keinen Einfluß darauf, ob für seinen Fortbestand ein volks- oder wohnungswirtschaftlicher Bedarf (§ 18 WGGDV) vorhanden ist. Weil jedweder Bezug zu einer Verantwortlichkeit des gemeinnützigen Wohnungsunternehmens fehlt, ist die Auferlegung eines Abgeltungsbetrags in diesem Falle eine unzulässige Einschränkung der unternehmerischen Freiheit.

Trägt allein der Unternehmer die wirtschaftlichen Risiken aus der subventionierten Tätigkeit, muß ihm die Freiheit verbleiben, auf Veränderungen in den Marktverhältnissen reagieren zu können. Das staatliche Interesse, nur solche Unternehmer zu fördern, die sich längerfristig dem Subventionszweck widmen, kann nur durch zeitlich limitierte Bindungsfristen Rechnung getragen werden. Eine Vergabebedingung, die dazu führt, daß der Unternehmer nie die freie Verfügungsmacht über die ihm zugewandten Vorteile erhält, ist unverhältnismäßig. In § 19 WGG sind die Bindungen des gemeinnützigen Wohnungsunternehmens weder zeitlich limitiert noch wird dem Inter-

esse des gemeinnützigen Wohnungsunternehmens Rechnung getragen, ohne Nachteile auf Veränderungen in den Wirtschaftsbedingungen reagieren zu können.

Zum Wesen der Subvention gehört es, daß der Subventionsnehmer die ihm zugewandten Vorteile bei Einhaltung der Subventionsbedingungen behalten darf. Der Einsatz für den Subventionszweck rechtfertigt den Anspruch auf die gewährten Vorteile. Die Art. 12, 14 GG gebieten es, bei vorzeitigem Abbruch des Subventionsverhältnisses der Tatsache Rechnung zu tragen, daß sich der Subventionsnehmer unter Umständen über viele Jahre für den Subventionszweck eingesetzt und damit die Subvention zumindest teilweise "verdient" hat. Die Regelung des Abgeltungsbetrags in § 19 Abs. 5 WGG wirkt sich demgegenüber so aus, daß eine Obliegenheitsverletzung um so härter sanktioniert wird, je länger sich das gemeinnützige Wohnungsunternehmen bedingungskonform verhalten hat.

Weil Subventionen die Verantwortlichkeit des Unternehmers für den wirtschaftlichen Erfolg oder Mißerfolg unberührt lassen, ist es ausgeschlossen, jedwede Vermögensmehrung auf die gewährten Subventionen zurückzuführen. § 19 Abs. 5 WGG ist mit Art. 14 GG unvereinbar, soweit das Reinvermögen als Bemessungsgrundlage für den Abgeltungsbetrag dient.

§ 19 Abs. 5 WGG enthält eine konsequente Umsetzung des Gedankens, daß die Vermögenswerte nicht von dem subventionierten Unternehmer erwirtschaftet werden, sondern auf die staatliche Anerkennung des Unternehmens sowie die gewährten Steuervergünstigungen zurückzuführen sind. Die Negation des Befunds, daß auch der subventionierte Unternehmer wirtschaftliche Verantwortung trägt und Gewinne erwirtschaftet, die ihm gebühren, ist mit dem in den Art. 2, 12, 14 GG angelegten Verständnis von unternehmerischer Freiheit unvereinbar.

2. Die verfassungskonforme Auslegung von § 19 Abs. 5 WGG

a) Die Alternativen

Da der Abgeltungsbetrag überhaupt nur zu rechtfertigen ist, wenn die Anerkennung wegen eines Verstoßes i.S. von § 19 Abs. 2 WGG entzogen wird, ist auch nur insofern über die Möglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung nachzudenken.

Wie bereits dargelegt wurde, lassen sich der Verfassung kaum Anhaltspunkte entnehmen, welche Subvention bezogen auf das vom Unternehmer erwartete Verhalten angemessen ist¹⁾. Man gerät dann auch zwangsläufig in Schwierigkeiten mit der Beantwortung der Frage, welche Sanktion bei einem Verstoß gegen die Vergabebedingungen verhältnismäßig ist. Sicher ist lediglich, daß bei der Bemessung des Nachteils berücksichtigt werden muß, daß der in der Vergangenheit gezeigte Einsatz des Wohnungsunternehmens für den gemeinnützigen Zweck durch die Obliegenheitsverletzung nicht gänzlich entwertet wird.

Eine mögliche Lösung könnte sein, sich daran zu orientieren, wann nach dem jeweiligen Steuergesetz die Befreiung oder Vergünstigung als "verdient" gilt. Für die periodischen Steuern würde das bedeuten, daß mit der Steuerbefreiung der Einsatz des Unternehmens für den gemeinnützigen Zweck im jeweiligen Wirtschaftsjahr abgegolten wird. Bei den einmaligen Steuern würde man sich an den in den Einzelsteuergesetzen festgelegten Bindungsfristen (§§ 13 Abs. 1 Nr. 16 b ErbStG, 7 Abs. 2 KVStG, 4 Abs. 2 GrEStG 1949) orientieren.

Diese Lösung würde die Sanktion auf die Abschöpfung noch nicht "verdienter Vorteile" beschränken. Die ordnungsgemäße Beendigung des Subventionsverhältnisses und der Abbruch des Subventionsverhältnisses würden praktisch gleichgestellt. Aus verfassungsrechtlicher Sicht sprechen jedenfalls keine Bedenken dagegen, den Fall

1) Vgl. Seite 39 ff.

der Obliegenheitsverletzung strenger zu ahnden, den Nachteil etwa zwischen "Bereicherungsausgleich" und "Schadensersatz" anzusiedeln. Daß der Gesetzgeber besonderen Wert auf eine ordnungsgemäße Beendigung des Subventionsverhältnisses gelegt hat, zeigt § 19 Abs. 1 Satz 2 WGG. Diese Überlegungen könnten dafür sprechen, im Rahmen der verfassungskonformen Auslegung eine Parallele zu § 61 Abs. 3 AO zu ziehen. Ein Aufgreifen der Vorgaben aus § 61 Abs. 3 AO ist nur gerechtfertigt, wenn hinreichende Gemeinsamkeiten zwischen allgemeinem Gemeinnützigkeitsrecht und dem Wohnungsgemeinnützigkeitsrecht vorhanden sind.

b) Die gemeinsame Grundlage des Gemeinnützigkeitsrechts

Der Grund für die Begünstigung gemeinnütziger Unternehmen wurde seit jeher darin gesehen, daß die Abforderung steuerlicher Leistungen das Wirken der Unternehmen derart belasten würde, daß der Schaden für die Allgemeinheit größer als der Vorteil der Steuereinnahmen wäre¹⁾. Ganz in diesem Sinne wurde in den Beratungen zum Grunderwerbsteuergesetz 1919 allgemein die Ansicht vertreten, "es sei ein Unding, wenn das Reich einerseits große Mittel für die Förderung des Kleinwohnungs- und Siedlungswesen aufwende, andererseits aber seine Entwicklung durch die hohe Besteuerung des dazu erforderlichen Grunderwerbs stören wolle."²⁾

Die §§ 5 Nr. 10 RNOG 1919, 3 Nr. 2 UStG 1919, 2 Nr. 5 KStG 1920 und § 5 Nr. 7 VermögenStG 1920 gewährten einheitlich Steuerbefreiung bei Verfolgung "gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke". Die Frage war damals nicht, ob die "Bautätigkeit unter Gewinnverzicht" zu den gemeinnützigen Zwecken gehörte³⁾.

1) Becker/Riewald/Koch, § 17 AnpG, Anm. 1

2) Stenographische Berichte des Reichstages Bd. 338, 652

3) Vgl. z.B. Evers, Kommentar zum KStG 1925, § 2 Anm. 47, § 9 Anm. 32 ff.

Probleme resultierten eher daraus, daß viele gemeinnützige Wohnungsunternehmen in der Form der Genossenschaft betrieben wurden. Da die Genossenschaft aufgrund ihrer Rechtsform nur den Interessen der Genossen und nicht der Allgemeinheit dient, versagte der Reichsfinanzhof für das Umsatzsteuerrecht und das Kapitalverkehrssteuerrecht die Steuerbefreiung für Baugenossenschaften¹⁾. In Reaktion auf diese Rechtsprechung wurden in den Durchführungsverordnungen zum KStG und UStG die gemeinnützigen Wohnungsunternehmen gesondert aufgeführt. So lautete etwa § 17 KStGDV 1926 folgendermaßen:

"Als Körperschaften oder Vermögensmassen, die ausschließlich gemeinnützigen Zwecken im Sinne des Körperschaftssteuergesetzes dienen, sind in jedem Fall anzuerkennen: a) Personenvereinigungen, die satzungsgemäß und tatsächlich ausschließlich die Förderung des Kleinwohnungsbaues bezwecken und entweder die Bescheinigung der zuständigen Reichs- oder Landesbehörde darüber vorlegen, daß sie von dieser Behörde als gemeinnützig im Sinne reichs- oder landesrechtlicher Vorschriften für Förderung des Siedlungs- und Kleinwohnungswesens anerkannt worden sind oder die in § 16 Abs. 2, 3.a, 4/5 vorgeschriebenen Bedingungen erfüllen; soweit die Personenvereinigung Kleinwohnungsbauten veräußert, muß ferner sichergestellt sein, daß eine spekulative Gewinnerzielung durch Weiterveräußerung oder eine unangemessene Gewinnerzielung durch Vermieten für die Erwerber bis 31. Dezember 1938 ausgeschlossen ist." 2)

In der großen Wohnungsbauperiode nach 1924, in der die gemeinnützigen Wohnungsunternehmen eine Blüte erlebten, machte es sich besonders nachteilig bemerkbar, daß die Einzelsteuergesetze nicht mit einheitlichen Begriffen arbeiteten, daß für jede Steuerart gesondert über das Vorliegen der Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen entschieden werden mußte³⁾. So kam es zur Verordnung über die

1) RFHE 5, 70

2) Ebenso § 33 UStGDV 1926. Die bereits in der KStGDV 1926 vorgesehene Bindung für Weiterveräußerungsfälle fand später Einzug in § 8 WGG, der erst durch § 17 II WoBauG vom 27.6.1956 (BGBl I 523) aufgehoben wurde. Zu den übrigen Einzelsteuergesetzen ergingen keine Durchführungsverordnungen.

3) Bodien, Einl. XII

"Gemeinnützigkeitsverordnung im Wohnungswesen (Gemeinnützigkeits-VO)", die als Kapitel III. des 7. Teils der Verordnung des Reichspräsidenten "zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen" vom 1.12.1930 (RGBl I, 593) erlassen wurde. Die Verordnung über die Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen wollte kein materielles Sonderrecht für gemeinnützige Wohnungsunternehmen schaffen. Deshalb wurde in der Begründung zum Regierungsentwurf auch lediglich die besondere wirtschaftliche Bedeutung der gemeinnützigen Wohnungsunternehmen hervorgehoben¹⁾. Das Anliegen lag auf verfahrensrechtlichem Gebiet. Im Runderlaß vom 31.12.1931 heißt es dazu:

"Die Vielfalt der einschlägigen Vorschriften über die Voraussetzungen für die Zubilligung dieser Vergünstigungen und über das hierbei maßgebende Verfahren haben aber nicht selten zu einer verschiedenen Beurteilung desselben Wohnungsunternehmens oder völlig gleichartiger Wohnungsunternehmen geführt. Es kam vor, daß ein Unternehmen für eine Steuerart als gemeinnützig anerkannt wurde, während es für eine andere Steuerart oder für das Miet- und Wohnungsrecht diese Anerkennung nicht erlangen konnte, weil verschiedene Vorschriften anzuwenden waren oder weil bei Übereinstimmung der anzuwendenden Vorschriften die für die Entscheidung zuständigen Behörden von verschiedenen Auffassungen ausgingen. Um diese in den beteiligten Kreisen oft schwer empfundenen Nachteile auszuschalten, sind in der Gemeinnützigkeitsverordnung einheitliche Vorschriften über die Voraussetzungen für die Anerkennung und über die Einführung eines besonderen Anerkennungsverfahrens getroffen worden. Um den Zweck dieser Verordnung, die gleichheitliche Behandlung der gemeinnützigen Wohnungsunternehmen auf allen einschlägigen Gebieten zu erreichen, mußten die hierfür bisher getroffenen Vorschriften der neuen Verordnung angepaßt werden.²⁾

Das übrige Gemeinnützigkeitsrecht wurde durch die §§ 17-19 StAnpG 1934 vereinheitlicht. Das StAnpG 1934 erklärte generell - insofern in Übereinstimmung mit dem WGG 1940 - die Ausschüttung von 4 % Dividende für zulässig. Erst die Gemeinnützigkeitsverordnung 1941 schränkte die Verzinslichkeit ein, die dann durch die Gemein-

1) Vgl. Seite 10

2) RStBl 1932, 30

nützigkeitsverordnung 1953 gänzlich verboten wurde¹⁾. Weder für gemeinnützige Wohnungsunternehmen noch für sonstige gemeinnützige Körperschaften waren Vorschriften über die Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen die Anerkennungsvoraussetzungen vorhanden. Die Entscheidung der damit zusammenhängenden Fragen mußte einheitlich nach der AO und dem StAnpG getroffen werden. Erst das WGG 1940 führte den Abgeltungsbetrag ein²⁾.

In der Nachkriegszeit waren die gesetzgeberischen Aktivitäten im wesentlichen darauf beschränkt, die autoritären Elemente im Gemeinnützigkeitsrecht auszumerzen³⁾. Über das Verhältnis des WGG zu den §§ 51 ff. AO 77 hat man sich kaum Gedanken gemacht. Im Einführungserlaß zur AO 1977 wird ausgeführt: "Bei Wohnungsunternehmen und Organen der staatlichen Wohnungspolitik richtet sich die Gemeinnützigkeit nach den Vorschriften des WGG."⁴⁾

Lediglich Felix hat den Versuch unternommen, die §§ 51 ff. AO und die Vorschriften des WGG zu vergleichen. Er ist der Auffassung, das allgemeine Recht der Gemeinnützigkeit sei "strenges, enges Recht", dagegen sei "das Sonderrecht der Gemeinnützigkeit für Wohnungsunternehmen weit gefaßt, großzügiger, verfahrensrechtlich ausgesprochen günstig gestaltet und nahezu ein Eldorado der Steuerfreiheiten"⁵⁾.

Felix beanstandet die Bindungswirkung des Anerkennungsbescheids, die dazu führe, daß die gemeinnützigen Wohnungsunternehmen weitgehend der steuerlichen Außenprüfung entzogen würden. Er berücksichtigt dabei nicht, daß gemeinnützige Wohnungsunternehmen in vollem Umfang der Außenprüfung unterliegen⁶⁾. Auf die Gründe für

1) Becker/Riewald/Koch, § 17 StAnpG, Anm. 4 c

2) Dazu Seite 92 ff.

3) Becker/Riewald/Koch, § 17 StAnpG, Anm. 1; Bodien, Einl. XIII

4) BStBl 1976 I 576

5) Felix, BB 1982, 667

6) Vgl. Seite 21

die Einführung des Anerkennungsverfahrens geht er nicht ein. Die Rücknehmbarkeit des Anerkennungsbescheids und die damit zusammenhängenden steuerlichen Fragen werden nicht angesprochen. Er moniert ferner die Zulässigkeit der Dividendenausschüttung unter Berufung auf das Gebot der Selbstlosigkeit¹⁾. Wer gewinnlos unmittelbar für die Allgemeinheit arbeite, biete dem Fiskus keine Besteuerungsgrundlage dar, zahle seine Steuern sozusagen freiwillig, indem er unmittelbar die Allgemeinheit fördere. Die Vorstellung, daß man z.B. golfspielenderweise seine Steuern entrichtet, ist ermutigend. Wäre die Vorstellung richtig, bedürfte es weder der Steuerbefreiung noch der Nachversteuerung noch der Auferlegung eines Abgeltungsbetrags²⁾. Auf § 19 Abs. 5 WGG geht Felix nicht ein. Zutreffend ist mithin lediglich die Bemerkung, die Substanz des WGG stamme aus der Herrschaftszeit des Dritten Reichs. Die beiläufige gegenteilige Bemerkung des Bundesverwaltungsgerichtes, das Gesetz entspreche im wesentlichen der GemVO 1930³⁾, ist zumindest unter Berücksichtigung von § 19 Abs. 5 WGG nicht haltbar⁴⁾. Insgesamt ergibt sich deshalb der Befund, daß die "Sonderregeln" für gemeinnützige Wohnungsunternehmen lediglich darauf zurückzuführen sind, daß der Staat ein größeres Interesse an der Existenz von gemeinnützigen Wohnungsunternehmen als z.B. von gemeinnützigen Sportvereinen hat. Das erklärt nicht nur die verfahrensrechtlichen Regeln, ist auch Grund für die Zulässigkeit der Dividendenausschüttung. Berücksichtigt man die Entstehungsgeschichte des Gemeinnützigkeitsrechts, insbesondere die Gründe für Einführung des Abgeltungsbetrags, sprechen die besseren Argumente dafür, § 19 Abs. 5 WGG unter Berücksichtigung von § 61 Abs. 3 AO einengend auszulegen. Diese Vorschrift ist zwar ihrerseits nicht frei von verfassungsrechtlichen Zweifeln. Das hängt damit zusammen, daß verfassungsrechtliche Wertungen, wie sie das Subventions-

1) Zur Rechtfertigung der Gewinnausschüttung vgl. Seite 143

2) Vgl. bereits Seite 41

3) BVerwGE 57, 166

4) Vgl. bereits Seite 92 ff.

recht aufgegriffen hat, zu Unrecht vernachlässigt werden. Die Vorschrift hat immerhin Tradition und stimmt im wesentlichen mit den Wertungen der Einzelsteuergesetze überein, die seit 1919 auf Reichs- und Bundesebene Steuervergünstigungen für gemeinnützige Wohnungsunternehmen vorsehen.

Eine isolierte verfassungskonforme Auslegung von § 19 Abs. 5 WGG kann nicht zu "besseren Erkenntnissen" führen, weil die Verfassung kaum Vorgaben für die unterschiedlichen Arten von Steuervergünstigungen enthüllt. Zudem könnte im Auslegungswege kaum das Problem gelöst werden, daß in verschiedenen Zeiten das staatliche Interesse an den gemeinnützigen Wohnungsunternehmen durchaus unterschiedlich einzuschätzen sein mag. Anhaltspunkte im einfachen Recht, die seit langer Zeit vorhanden sind, bieten eine größere Richtigkeitsgewähr als eine Verfassungenauslegung, die in Spekulation einmünden muß.

VI. ERGEBNIS

Die Konzeption des Abgeltungsbetrags (§ 19 Abs. 5 WGG) ist Relikt nationalsozialistischen Gedankenguts. § 19 Abs. 5 WGG beruht auf der Vorstellung, daß die Subvention dem Subventionsempfänger nie endgültig zustehen kann.

Subventionsbedingungen sind an den Grundrechten zu messen. Mit der durch Art. 2, 12, 14 GG garantierten unternehmerischen Freiheit ist die Verknüpfung der Subvention mit Obliegenheiten für den Subventionsempfänger und die Sanktionierung von Obliegenheitsverletzungen vereinbar. Die Obliegenheiten müssen sich aber auf Umstände beziehen, die dem Einfluß des subventionierten Unternehmers unterliegen. Sie müssen ferner durch den Subventionszweck gefordert und erfüllbar sein. Sanktionen für Obliegenheitsverletzungen sind an dem Grad der Beeinträchtigung des Interesses auszurichten, das

durch die Obliegenheit abgesichert wird. Sie dürfen nicht den Zugriff auf das vom Unternehmer in eigener Verantwortung erwirtschaftete Vermögen eröffnen.

Das allgemeine Subventionsrecht trägt diesen verfassungsrechtlichen Vorgaben in § 44 a BHO Rechnung. Eine Rückforderung der rechtmäßig gewährten Subvention kommt nur bei Obliegenheitsverletzungen des Subventionsnehmers in Betracht. Bindungsfristen sind zeitlich limitiert. Sie geben Auskunft darüber, wann der Subventionsnehmer über die gewährten Vorteile frei disponieren darf. Die Zeit bedingungskonformen Verhaltens wird im Rahmen der Entscheidung berücksichtigt, ob der Subventionsbescheid ganz oder teilweise mit Wirkung für die Vergangenheit oder Zukunft widerrufen wird.

Im steuerlichen Subventionsrecht führt der Widerruf ressortfremder Verwaltungsakte, die ein Subventionsverhältnis begründet haben, wegen Nichteinhaltung der Subventionsbedingungen zu Schwierigkeiten, weil eine Steuerfestsetzung nach Ablauf der Festsetzungsfrist nicht mehr möglich ist. Nur in diesem zeitlichen Rahmen können Obliegenheitsverletzungen sanktioniert werden.

In § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO werden Obliegenheitsverletzungen als auflösende Bedingung der Steuervergünstigung behandelt. Der Obliegenheitsverstoß wird nicht sanktioniert, wenn eine rechtsmißbräuchliche Ausnutzung der Steuervergünstigung nicht zu erkennen ist. Überlegungen zu der Frage, ob die Besteuerung sich auf die Phase bedingungskonformen Verhaltens erstrecken darf, fehlen weitgehend, weil man davon ausgeht, daß der vergangenzeitsbezogene Zugriff durch die Verjährungsfristen begrenzt ist.

Die in § 61 Abs. 3 AO vorgesehene Sanktion für Obliegenheitsverletzungen gemeinnütziger Körperschaften ist ausschließlich durch verjährungsrechtliche Überlegungen geprägt und zudem mit § 175 Abs. 2 AO nicht abgestimmt. Es wird grundsätzlich verkannt, daß zwischen Bindungsfristen für die Gewährung von Steuervergünstigungen und Verjährungsfristen elementare Unterschiede vorhanden sind.

Die Auferlegung eines Abgeltungsbetrags (§ 19 Abs. 5 WGG) im Falle der Entziehung der Anerkennung wegen Verneinung eines volks- oder wohnungswirtschaftlichen Bedürfnisses für den Fortbestand des Unternehmens ist mit der unternehmerischen Freiheit unvereinbar, weil jedweder Bezug zu einer Verantwortlichkeit des gemeinnützigen Wohnungsunternehmens fehlt.

Da das Wohnungsunternehmen allein die wirtschaftlichen Risiken der subventionierten Tätigkeit trägt, muß ihm die Freiheit verbleiben, auf Veränderungen in den Marktverhältnissen reagieren zu können. Da die Bindungen des Subventionsnehmers zeitlich befristet sein müssen, enthält § 19 Abs. 5 WGG keine Obliegenheit für das Wohnungsunternehmen, sich auf Dauer für den gemeinnützigen Zweck einzusetzen. Wird der Abgeltungsbetrag durch einen Antrag des gemeinnützigen Wohnungsunternehmens auf Entziehung der Anerkennung ausgelöst, findet er keine Rechtfertigung in einer Obliegenheitsverletzung des Wohnungsunternehmens. Er ist schon deshalb mit den Grundrechten des Unternehmers (Art. 2, 12, 14 GG) unvereinbar.

Ist der Abgeltungsbetrag Folge eines Verstoßes gegen die Anerkennungsbedingungen, gebieten es die Art. 12, 14 GG, die Phase bedingungskonformen Verhaltens zu berücksichtigen. § 19 Abs. 5 WGG ist auch insofern verfassungswidrig, da die Obliegenheitsverletzung um so härter sanktioniert wird, je länger sich das Wohnungsunternehmen für den gemeinnützigen Zweck einsetzt.

Die Pauschalierung des Abgeltungsbetrags ist mit Art. 14 GG unvereinbar, soweit das Reinvermögen als Bezugspunkt für die Vorteilsermittlung dient. Sie eröffnet den Zugriff auf Vermögenswerte, die das Wohnungsunternehmen in eigener Verantwortung erwirtschaftet hat.

Die gesetzlichen Vorschriften des Verwaltungsrechts und des Steuerrechts über die Rückforderung von Subventionen haben in ihrer Kernsubstanz verfassungsrechtlichen Gehalt. In deutlicher Abweichung

von diesen gesetzlichen Vorschriften enthält § 19 Abs. 5 WGG keinerlei Vorkehrungen, die Belangen des Wohnungsunternehmens Rechnung tragen. § 19 Abs. 5 WGG beruht auf dem Gedanken, daß das Vermögen der Körperschaft nicht auf unternehmerischen Einsatz, sondern ausschließlich auf die staatliche Anerkennung und die gewährten Vergünstigungen zurückzuführen ist. Das ist mit dem in den Art. 2, 12, 14 GG angelegten Verständnis unternehmerischer Freiheit unvereinbar.

Eine verfassungskonforme Auslegung von § 19 Abs. 5 WGG erweist sich als schwierig. Wie der Verfassung kaum Anhaltspunkte dafür entnommen werden können, welche Subvention dem vom Unternehmer erwarteten Verhalten entspricht, so lassen sich auch aus der Verfassung selbst nur sehr bedingt Maßstäbe für die Angemessenheit von Obliegenheiten und für Sanktionen im Falle der Obliegenheitsverletzung gewinnen. Aus diesem Grund empfiehlt es sich, § 19 Abs. 5 WGG unter Berücksichtigung der tradierten Vorstellungen des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts auszulegen.

Die bis heute unbeanstandete Anwendung des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes zeigt, wie wichtig es ist, sich auf die gemeinsamen und zudem verfassungsrechtlich geprägten Grundlagen des Rechts der direkten und indirekten Subventionen zu besinnen.

L e b e n s l a u f

Am 27. Oktober 1953 wurde ich als Sohn des Präsidenten der Oberpostdirektion Freiburg im Breisgau a.D. Dr. Bernhard Olesch und seiner Ehefrau Hildegard, geborene Henke, in Darmstadt geboren.

Meine Schulausbildung erhielt ich an dem Kolleg St. Blasien und dem Walter-Eucken-Gymnasium in Freiburg, wo ich am 12. Juni 1974 das Abitur ablegte.

Ich studierte vom Wintersemester 1974/75 bis Sommersemester 1980 an der Ludwig-Maximilians-Universität in München und an der Université Lausanne (Schweiz) Rechtswissenschaften. Das Referendarexamen bestand ich in München am 8. Januar 1981, das Assessor-examen ebenfalls in München am 5. Oktober 1983. Das Promotionsstudium absolvierte ich an der Universität Mainz vom Wintersemester 1984/85 bis Wintersemester 1985/86.

Seit 16. Januar 1984 arbeite ich in einer wirtschaftsrechtlich ausgerichteten Kanzlei in München als Rechtsanwalt.

